

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

**Т.Ю. РЕДЗЮК**  
**С.Ю.СКОМОРОХОВА**

**ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

**КУРС ЛЕКЦІЙ**

для студентів напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит"  
усіх форм навчання

Всі цитати, цифровий та фактичний  
матеріал, бібліографічні відомості  
перевірені. Написання одиниць  
відповідає стандартам

**СХВАЛЕНО**  
на засіданні кафедри  
обліку і аудиту  
Протокол № 11  
від 24.03.10

Підпис(и) автора(ів) \_\_\_\_\_  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2010\_р.

**КИЇВ НУХТ 2010**

**Т.Ю. Редзюк, С.Ю. Скоморохова** Державний контроль і ревізія:  
Конспект лекцій для студ напрямів підготовки 6.030509 “Облік і аудит” усіх  
форм навч. – К.: НУХТ, 2010. – 99с.

Рецензент **Н.І.Беренда**, к.е.н., проф.

**Т.Ю.Редзюк**  
**С.Ю.Скоморохова**

© **Т.Ю.Редзюк,**  
**С.Ю.Скоморохова, 2010**  
© **НУХТ, 2010**

## Зміст

<b>Тема 1. Основи організації системи контролю в Україні .....</b>	<b>4</b>
1.1. Загальні поняття про контроль.....	4
1.2. Функції державної контрольно-ревізійної служби.....	6
1.3. Методичні прийоми контролю.....	7
<b>Тема 2. Контроль і ревізія грошових коштів.....</b>	<b>15</b>
2.1. Контроль і ревізія грошових коштів і касових операцій.....	15
2.2. Контроль і ревізія операцій на поточному рахунку в банку.....	19
<b>Тема 3. Контроль і ревізія розрахункових операцій.....</b>	<b>21</b>
3.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків.....	21
3.2. Ревізія розрахунків з дебіторами .....	24
3.3. Контроль і ревізія розрахунків із постачальниками і покупцями.....	30
3.4. Ревізія розрахунків із підзвітними особами .....	32
<b>Тема 4. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці.....</b>	<b>35</b>
4.1. Завдання, джерела інформації, методичні прийоми і послідовність процедури контролю .....	35
4.2. Методика перевірки документування, нормування та нарахування заробітної плати .....	37
4.3. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків.....	40
<b>Тема 5. Контроль і ревізія збереження та руху виробничих запасів.....</b>	<b>44</b>
5.1. Завдання, джерела інформації і методичні прийоми контролю.....	44
5.2. Перевірка наявності та збереження виробничих запасів.....	46
5.3. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування виробничих запасів.....	51
5.4. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям виробничих запасів.....	54
5.5. Контроль і ревізія малоцінних та швидкозношуваних предметів .....	56
<b>Тема 6. Контроль і ревізія операцій із основними засобами і нематеріальними активами .....</b>	<b>58</b>
6.1. Завдання та джерела ревізії основних засобів.....	58
6.2. Контроль правильності нарахування амортизації.....	59
6.3. Контроль витрат на ремонт основних засобів.....	61
6.4. Особливості ревізії операцій з нематеріальними активами.....	62
<b>Тема 7. Контроль і ревізія операцій, пов'язаних із виробництвом, собівартістю і реалізацією готової продукції .....</b>	<b>65</b>
7.1. Перевірка обґрунтованості витрат на виробництво і собівартості продукції .....	65
7.2. Ревізія випуску і реалізації готової продукції.....	76
<b>Тема 8. Контроль і ревізія доходів та фінансових результатів діяльності.....</b>	<b>79</b>
<b>Тема 9. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>	<b>83</b>
9.1. Завдання, послідовність і джерела ревізії.....	83
9.2. Перевірка стану обліку і звітності.....	86
<b>Тема 10. Узагальнення, розгляд і реалізація результатів ревізії .....</b>	<b>89</b>
10.1. Основні вимоги до узагальнення і оформлення матеріалів ревізії.....	89
10.2. Порядок складання основного акта ревізії.....	91
10.3. Висновки і пропозиції за результатами ревізії.....	94
10.4. Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії і контроль за виконанням прийнятих рішень.....	95
<b>Рекомендована література.....</b>	<b>96</b>

# ТЕМА 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

- 1.1. Загальні поняття про контроль.
- 1.2. Функції державної контрольно-ревізійної служби.
- 1.3. Методичні прийоми контролю.

## *1.1. Загальні поняття про контроль.*

Розвиток продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях потребує вдосконалення функції управління процесом виробництва в тому числі контролю економіки. Контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає цілям управління, які визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку певної інформації. Функції економічного контролю зумовлюються дією основного економічного закону формації і цілями суспільства, інтереси якого він забезпечує.

*Контроль як функція соціального управління* — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів. Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його настанови. Основною метою цієї функції є блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а в разі виявлення аномалій — приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх соціальних регуляторів.

В процесі соціального управління контроль є зв'язуючим елементом між управлінськими циклами. Процес управління складається із таких функціонально-логічних стадій: управлінського рішення; контролю і перевірки виконання; оцінки результатів. Отже, контроль є необхідною самостійною функцією управління.

Контроль і перевірка виконання починаються з вивчення управлінського рішення, яке супроводить процес складання конкретної програми дій, найбільш повно виявляється на стадії фактичного виконання рішення. Завершуючи первинний процес управління, контрольна діяльність, створює сприятливу перспективу для нового управлінського циклу

*У контролі як функції соціального управління* яскраво виявляється його інформаційна і корекційна суть. Контроль є універсальним засобом одержання інформації по каналу зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес соціального управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Контроль дає змогу добувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність їх діяльності накресленій програмі; виявити недоліки в рішеннях, які приймають, організації виконаній» способах і засобах реалізації їх; вивчити ділові якості працівників.

*Контроль як функція політичного керівництва* є засобом розширення демократії в умовах багатопартійного суспільства. Основна спрямованість контролю і перевірки виконання правлячою партією своїх програмних установок і передвиборних платформ щодо прискорення соціально-

економічного розвитку країни у подальшому зростанні добробуту народу. Соціальний контроль є складовою частиною політичного режиму, важливим засобом вдосконалення соціального управління в цілому.

*Контроль як функція народної демократії*, засіб самоуправління народу здійснюється самим народом і для народу. Однією з форм здійснення влади у правовій демократичній державі правомірно розглядати контроль як функцію народної демократії, самоуправління народу, яка має двоєдину природу.

Функції контролю у суспільстві з ринковою економікою включають у себе сприяння діяльності підприємців (підприємств, об'єднань, концернів, кооперативів, акціонерних товариств та ін.) щодо процесів, які вони виконують, за допомогою економічних стимулів. До них належать пільгове державне кредитування виробництва продукції народного споживання, податкова система тощо. Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської, діяльності підприємств з різними формами власності. При цьому поєднуються державний контроль (в особі податкових інспекцій) і внутрішній контроль власників (підприємців), зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів, завдань з метою підвищення економічної ефективності господарської діяльності. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, усіх видів обслуговування.

Контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Верховна Рада України є постійно діючим законодавчим, розпорядчим і контрольним органом державної влади на території України. У складі Верховної Ради України має бути Конституційний Суд України, на який покладені контрольні функції відповідно до Конституції України.

Економічний контроль – це система органів державного і господарського управління, які здійснюють контроль за економічним і соціальним розвитком країни відповідно до законодавчого регулювання, прийнятого Верховною Радою України.

Контроль за виконанням планів і договірних зобов'язань, результатами виробничої та фінансово – господарської діяльності здійснюється згідно із Законом України Про підприємства.

*Суть фінансово-економічного контролю в демократичному суспільстві в умовах ринкової економіки полягає в регулюванні процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту відповідно до конституційних норм.*

Фінансово-економічний контроль може бути: державним, муніципальним, контролем власника і незалежним.

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах,

бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок.

Ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.

Перевірка - це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

### ***1.2. Функції державної контрольно-ревізійної служби.***

Державна контрольно-ревізійна служба складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Державна контрольно-ревізійна служба у своїй діяльності керується Конституцією України, цим Законом, іншими законодавчими актами, актами Президента та Кабінету Міністрів України.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі виконують такі функції:

1) організують роботу контрольно-ревізійних підрозділів в Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі по проведенню ревізій і перевірок, узагальнюють наслідки документальних ревізій і перевірок і у випадках, передбачених законодавством, повідомляють про них органам законодавчої та виконавчої влади;

2) проводять ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, в державних фондах, в бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджету та з державних валютних фондів;

3) проводять ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету;

4) проводять ревізії та перевірки повноти оприбуткування, правильності витрачання і збереження валютних коштів;

5) здійснюють контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками;

6) розробляють інструктивні та інші нормативні акти про проведення ревізій та перевірок;

7) здійснюють методичне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнюють досвід проведення ревізій та перевірок і поширюють його серед контрольно-ревізійних служб, розробляють пропозиції щодо удосконалення контролю.

Органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, де повідомляється про крадіжки, розтрати, недостачі, інші серйозні правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з чинним законодавством.

Основою функції контролю є наукове дослідження – вивчення певного об'єкта з метою встановлення закономірностей його виникнення, розвитку і перетворення для раціонального використання у практичній діяльності людей.

Економічний контроль виконує конкретні функції економічної науки:

*пізнавальну* – виявлення фактів, які негативно впливають на розвиток продуктивних сил і виробничих відносин з метою регулювання їх;

*культурно-виховну* – передбачає виховання ощадливості у витраченні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

*практично-дійову* – забезпечує управління економікою конкретними методиками.

Економічному контролю як галузі економічної науки притаманні інтегративні риси у дослідженні продуктивних сил і виробничих відносин, тому він безпосередньо впливає на оптимізацію економічних процесів.

### ***1.3. Методичні прийоми контролю.***

Контроль виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, в тому числі і фінансово-господарського контролю і аудиту, здійснюється за допомогою певних процедур.

*Процедура* - поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму.

Метод контролю являє собою сукупність способів і прийомів за допомогою яких досліджується об'єкт перевірки.

*Методичні прийоми контролю:*

*Органолептичні:* інвентаризація; контрольні заміри робіт; вибіркові та соціальні спостереження; технологічний і хіміко-лабораторний контроль; експертизи різних видів; експертиза проектів і кошторисної документації; службове розслідування; експеримент.

*Розрахунково-аналітичні:* економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи.

*Документальні:* інформаційне моделювання; дослідження документів; камеральні перевірки; нормативно-правове регулювання.

*Узагальнення і реалізація результатів контролю і аудиту:* групування недоліків; документування результатів проміжного контролю; аналітичне групування; слідчо-юридичне обґрунтування; систематизоване групування результатів контролю; прийняття рішень; контроль за виконанням прийнятих рішень.

*Органолептичні методичні прийоми* фінансово-господарського контролю використовують при перевірці фактичного стану об'єктів контролю. Найважливішим з них є *інвентаризація*. Основні завдання інвентаризації полягають в установленні фактичного стану і наявності основних засобів, товарно – матеріальних цінностей, коштів у касах, на рахунках у банках, розрахунково-кредитних операцій, а також обсягів незавершеного виробництва підприємства. Методичний прийом інвентаризації використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема наявності і вартості товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, на розрахунковому та інших рахунках в установах банків; реальності обліку коштів у дорозі, дебіторів і кредиторів, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резерву наступних витрат, фондів та інших коштів, відображених на статтях балансу.

Отже, інвентаризація - органолептичний методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності. За часом проведення інвентаризації поділяють на планові і позапланові.

*Планові* — передбачаються планом поточного контролю збереження цінностей.

*Позапланові* — проводяться в строки, не передбачені планом, — при зміні матеріально відповідальних осіб, у зв'язку із стихійним лихом, у випадку викрадення цінностей, коли необхідно терміново і раптово перевірити наявність і стан певної групи цінностей.

Особливим видом планових інвентаризації є *перманентні*, які проводяться на підприємстві безперервно за спеціальним графіком з метою запобігання недолікам і псуванню цінностей, безгосподарності. Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей інвентаризації бувають повні і вибірккові (часткові).

*Повна інвентаризація* — це перевірка всіх засобів підприємства і джерел утворення їх перед складанням річного звіту, у процесі комплексної ревізії і в деяких інших випадках. Щодо товарно-матеріальних цінностей повна інвентаризація охоплює всю номенклатуру матеріалів, товарів, інвентарю.

*Вибіркова (часткова) інвентаризація* — це перевірка певної частини засобів або окремих груп і видів товарів, матеріалів. Вибіркові інвентаризації проводять на базах і складах з кількісно-сортним обліком товарно-матеріальних цінностей, у між інвентаризаційній період. При цьому перевіряють найбільш цінні, які користуються підвищеним попитом, товари, а також наднормативні запаси і матеріали, які тривалий час зберігають на складах без руху. В разі виявлення порушень у збереженні цінностей або нестач



проводять позачергову повну інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей. Одночасно з інвентаризацією перевіряють дані бухгалтерського обліку цінностей, уточнюють залишки товарно-матеріальних цінностей на день інвентаризації зустрічною перевіркою документів з метою виявлення тих матеріалів, що надійшли, але не оприбутковані або відпущені і не списані, у видаток. При проведенні інвентаризації додержують принципу раптовості, плани і графіки інвентаризації не підлягають оголошенню.

Обов'язковим є проведення інвентаризації в строки, встановлені нормативними документами про бухгалтерські звіти і баланси, в разі зміни матеріально відповідальних осіб, встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей після пожежі або стихійного лиха (повінь, землетрус та ін.), переоцінки основних засобів і товарно-матеріальних цінностей, продажу об'ємів основних засобів кооперативним та іншим підприємствам. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у випадку зміни бригадира, вибуття із колективу більш як половини членів, а також на вимогу одного або кількох членів.

Організація інвентаризації і контроль за її проведенням на підприємстві покладаються на керівника і головного бухгалтера. Крім того, головний бухгалтер зобов'язаний своєчасно відображувати результати інвентаризації цінностей у бухгалтерському обліку.

На підприємствах створюють центральні *постійно діючі інвентаризаційні комісії* у складі керівника підприємства або його заступника (голова комісії), головного бухгалтера, керівників структурних підрозділів (служб), представників громадськості.

Для проведення інвентаризації цінностей утворюють *робочі інвентаризаційні комісії*, до яких включають представника адміністрації підприємства (голова), а також спеціалістів — товаровзнавців, інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, економістів, бухгалтерів та ін. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб того самого працівника два рази підряд. У між інвентаризаційній період вибіркові і перманентні інвентаризації здійснюють за розпорядженням керівника підприємства інвентаризаційними групами, сформованими із працівників, які добре знають товарно-матеріальні цінності, облік і звітність.

Інвентаризаційна комісія має право залучати працівників підприємства для перемірювання, переважування матеріалів, виявляти разом з бухгалтерією результати інвентаризації, вносити пропозиції до поліпшення зберігання, відпуску, обліку цінностей. Комісія відповідає за своєчасне і якісне проведення інвентаризації, оформлення документації.

Інвентаризаційну комісію призначає керівник підприємства письмовим розпорядженням. Голові інвентаризаційної комісії вручають контрольний пломбір. Виконання розпоряджень про проведення інвентаризації контролюють у спеціальному журналі.

При бригадній матеріальній відповідальності інвентаризацію проводять за обов'язковою участю бригадира або його заступника і членів бригади, які

працюють у момент інвентаризації.

Інвентаризацію проводять на місцях знаходження цінностей, а також за матеріально відповідальними особами.

На підприємствах з великим обсягом робіт, пов'язаних з інвентаризацією, створюють кілька робочих інвентаризаційних комісій, які працюють під безпосереднім керівництвом центральної інвентаризаційної комісії. У складі однієї робочої інвентаризаційної комісії можна створювати кілька підкомісій. Голова робочої комісії організовує роботу підкомісій, забезпечує правильне проведення інвентаризації на всіх об'єктах, які закріплені наказом керівника за комісією. За підсумками інвентаризаційних описів, складених підкомісіями, голова робочої комісії з матеріально відповідальними особами (бригадирами) складає зведений акт про наявність товарно-матеріальних цінностей.

Інвентаризацію матеріалів, товарів і тари здійснюють переліченням, перемірюванням, переважуванням у порядку розташування цінностей послідовно за місцями збереження. На складах, базах і холодильниках можна вносити запаси до інвентаризаційних описів цінностей за специфікаціями, трафаретами, маркуванням на тарі. При цьому проводять вибіркову контрольну перевірку не менш як 10 %- не розпакованих місць. Якщо є розходження, повністю перевіряють фактичну наявність цінностей.

Матеріально відповідальні особи на кожний вид цінностей складають товарні ярлики, карти, де зазначають найменування, позначення одиниці, показники якісної характеристики товарів (артикул, розмір, сорт, зріст), ціну, кількість. Ярлики, кипні карти розташовують на видному місці (стелажах, кипах, тарі), де знаходяться матеріали. Для перевірки достовірності записів у картах голова інвентаризаційної комісії одержує у товарному відділі бази картотеки карт, які звіряють з примірниками складу, а також фактичної наявності матеріалів їхні дані записують у інвентарні описи типової форми.

Описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальні особи. У кінці опису матеріально відповідальні особи дають розписку, якою підтверджують, що комісією перевірено цінності в їх присутності, претензій до комісії немає, а вказані в описі цінності ними прийняті на відповідальне збереження. На цінності, які не належать підприємству, але перебувають на його збереженні, складають окремі описи. Інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів і бланків суворої звітності проводять, як правило, раптово, а основних засобів, незавершеного капітального будівництва, незакінченого виробництва продукції, розрахунків та інших об'єктів контролю - за станом на перше число місяця.

Якість інвентаризації перевіряє центральна інвентаризаційна комісія за участю членів робочої інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальної особи після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу, комори, секції, де перевіряли цінності.

Результати контрольних перевірок якості інвентаризацій оформляють актом типової форми і заносять у бухгалтерії до спеціальної книги.

Роботу інвентаризаційної комісії оформляють протоколом, у якому

відображують результати інвентаризації, стан складського господарства, забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей. При наявності невикористаних і зіпсованих товарно-матеріальних цінностей у протоколі зазначають час завезення їх, назву постачальника, стан цінностей, причину зниження якості. Такі цінності відображують окремо в інвентаризаційних описах. Аналогічно відображують зіпсовані цінності, зазначають причини псування і винних у цьому осіб.

Висновки щодо результатів інвентаризації цінностей і пропозиції до усунення виявлених недоліків, залику нестач і лишків за пересортування, а також списання нестач у межах норм природних втрат комісія формулює і обґрунтовує в протоколі. Після закінчення інвентаризації робоча комісія всю документацію і протокол передає центральній постійно діючій комісії.

Протокол засідання постійно діючої інвентаризаційної комісії затверджує керівник підприємства не пізніше через 10 днів після закінчення інвентаризації. Результати інвентаризації відображають в обліку у той період, у якому було завершено інвентаризацію. *Отже, інвентаризація як методичний прийом і форма поточного контролю забезпечує виявлення і запобігання нестачам і втратам матеріальних цінностей і коштів, а також сприяє збереженню їх.*

*Вибіркові спостереження застосовуються у фінансово-господарському контролі і аудиті як один із видів несудового дослідження господарських операцій, що ґрунтується на застосуванні вибіркового методу.*

Вибірковий метод дослідження використовують для встановлення достовірності показників усієї сукупності, яка вивчається, на основі обстеження лише деякої її частини. Цей метод забезпечує одержання репрезентативних даних. У теорії вибіркового методу розглядають такі основні питання: способи відбирання одиниць, які підлягають спостереженню; принцип організації обстежень; оцінка вибірових даних, які їх зумовлюють, способи усунення і встановлення їхніх розмірів; поширення вибірових спостережень на всю генеральну сукупність (діяльність підприємства, корпорації та ін.).

Суть вибіркового методу полягає у правильному відбиранні одиниць спостереження. Точність результатів, добутих за допомогою цього методу, залежить від способу відбирання одиниць спостереження, ступеня коливань ознаки у сукупності, кількості одиниць, які підлягають спостереженню. Теорія вибіркового методу ґрунтується на законі великих чисел.

Вибіркові спостереження за умови правильної організації і проведення їх дають досить достовірні дані, придатні для використання у фінансово – господарському контролі. Результати вибірових інвентаризацій оформляють актом, який використовується для поширення вибірових спостережень на всі товарно – матеріальні цінності, піддані перевірці.

*Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають змогу встановити загальний-стан об'єктів контролю: невиконання державного замовлення випуску продукції народного споживання, зниження продуктивності праці проти запланованої, неритмічність виробництва продукції, збільшення браку, збитковість окремих видів продукції, перевитрати металу проти норм,*

неоптимальні маршрути перевезення продукції тощо. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають можливість виявити фактори, які негативно вплинули на результати фінансово-господарської діяльності виробничих одиниць, підприємства, об'єднання. При проведенні контролю ці методичні прийоми поєднують з документальними.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми об'єднують економічний аналіз, статистичні розрахунки і економіко-математичні методи, які у контрольно-ревізійному процесі використовуються з ЕОМ.

*Економічний аналіз* - застосовується при перевірці виробництва і реалізації продукції, використанні трудових ресурсів, основних засобів і матеріалів у виробництві, виявленні перевитрат собівартості видів продукції, визначенні рентабельності її, а також дійсного фінансового стану підприємства.

В умовах ринкових відносин одним із прийомів перевірки звітних даних про вироблену і реалізовану продукцію є складання балансу товарної продукції.

За допомогою документальних методичних прийомів у процесі контролю за даними бухгалтерського обліку на рахунках "Основне виробництво", "Готова продукція", "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги", "Реалізація" і "Внутрішньо системний відпуск товарів, робіт і послуг" встановлюють, ким випущено товарну продукцію, коли оприбутковано на складах, чому не відвантажено покупцям або чому не надійшла за неї оплата. Це дає змогу вивчити приписування обсягів продукції при виробництві і на стадії реалізації її покупцям.

*Статистичні розрахунки* дають можливість визначити сукупний (валовий) продукт, який є сумою матеріальних благ, створюваних за певний період (переважно за рік) у галузях матеріального виробництва. Сукупний продукт виникає у результаті складних виробничих зв'язків як у середині окремих підприємств, так і між галузями.

Завданням контролю є проведення статистичних розрахунків та елімінування впливу зовнішніх факторів на виконання планових завдань підприємством, яке ревізують, тобто затрат минулої матеріалізованої праці, зміни індексу цін на сировину і засоби праці тощо. Крім того, у процесі контролю статистичні розрахунки використовують при встановленні ритмічності випуску продукції у натуральному вигляді, що характеризують виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства.

*Економіко-математичні методи* використовують для встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх з факторами, які склалися у процесі виробництва. Передусім до них треба віднести методи лінійного програмування, за допомогою яких визначають оптимальний варіант плану.

У процесі контролю економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економного витрачання матеріальних і трудових ресурсів.

Результати застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів у процесі контролю оформляють у вигляді машинограм (відомостей), які додають до акта комплексної ревізії діяльності підприємства.

Таким чином, застосування економічного аналізу, статистичних

розрахунків і економіко-математичних методів (з використанням ЕОМ) підвищує наукову достовірність контролю і його ефективність у раціональному господарюванні в умовах ринкових відносин.

*Документальні методичні прийоми.* Методичні прийоми пов'язані з використанням документальних методичних прийомів і контрольно-ревізійних процедур. У процесі контролю господарських операцій перевіряють достовірність, законність і господарську необхідність їх на основі документів, у яких вони знайшли відображення. Контроль здійснюють за формою і змістом, зустрічною перевіркою операцій, взаємним контролем операцій і документів, аналітичними і логічними прийомами.

При перевірці первинних документів *за формою* встановлюють додержання нормативно-правових актів при відображенні господарських операцій у первинних документах, облікових реєстрах. При цьому контролери керуються нормативними актами про документи і документооборот у бухгалтерському обліку. Для встановлення юридичної сили первинного документа перевіряють наявність таких реквізитів: найменування документа та його коду; дати складання; змісту господарської операції; вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному вираженні). Перевіряють справжність підписів, звірених із зразком, що знаходиться у бухгалтерії, наявність штампів і печаток, розписок про одержання цінностей тощо. Контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, підстав на відпуск цінностей, специфікацій, доручень. Одночасно перевіряють доброякісність документа, тобто його достовірність. Виявляють випадки необґрунтованих виправлень, підчищення, зміни кількості, ціни і суми у документах на відпуск цінностей. Помилки у первинних документах виправляють так: закреслюють неправильний запис тексту або суми і над закресленим надписують правильно текст або суму. Після виправлення помилки у первинному документі роблять напис "Виправлено", що підтверджують підписами осіб, які підписали документ, а також проставляють дату виправлення. На касових і банківських документах виправлення не допускаються.

При перевірці первинних документів *за формою* у процесі контролю встановлюють, чи додержано нормативних актів про головних бухгалтерів, згідно з якими забороняється приймати до виконання і оформлення документи з операцій, що суперечать законодавству та встановленому порядку приймання, збереження і витрачання коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей. Контроль за формою дає змогу виявити первинні документи, які мають відмітки, що свідчать про використання їх в обліку господарських операцій.

Перевірка документів *за змістом* полягає у критичній оцінці змісту документа - відповідність характеру відображеної у ньому господарської операції, наявність інформаційного її відображення і правильність кодування показників для машинної обробки інформації, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності за одержані цінності тощо. В окремих випадках, якщо виникають сумніви щодо змісту достовірності господарської операції,

зафіксованої у документі, ревізор може застосувати *метод службового розслідування* - викликати осіб, які брали участь у оформленні документа, уточнити його достовірність, а в разі потреби вимагати від цих осіб пояснення в письмовій формі.

Достовірність операції, зафіксованої у документі, контролюють також *зустрічною перевіркою* документів. Цей спосіб використовується тоді, коли у здійсненні операції, відображеної у документі, брала участь інша організація або інший підрозділ одного об'єднання, підприємства. Зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного не оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві, одержаних від постачальників або з оптових баз.

*Взаємний контроль операцій* здійснюється аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому досліджують документи по операціях, які відбувались на підприємстві, що ревізують. Контролю підлягають первинні документи, облікові реєстри, машинограми.

*Аналітична* перевірка документів перевіряє правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, створений різних фондів відображених у первинних документах, облікових реєстрах і машинограмах.. Аналітична перевірка документів доцільна там, де ведеться тільки вартісний облік товарно-матеріальних цінностей. При цьому застосовують методичний прийом *відновлення натурально-вартісного обліку* обертання товарно-матеріальних цінностей.

*Логічний спосіб* перевірки документів поєднують з процедурами нормативно-правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондоутворюючих показників, додержання законодавства щодо операцій, відображених у документах. Цей спосіб застосовують при контролі цін на реалізовані товари, використанні машин і обладнання, а також у випадках, коли у документах немає даних про їхні техніко-експлуатаційні характеристики.

Отже, *використання у фінансово – господарському контролі і аудиті документальних методичних прийомів дає змогу дати кількісну і якісну оцінку виявлених недоліків, встановити відповідальних за них осіб і виявити розмір матеріальної відповідальності.*

### ***Запитання для самоконтролю***

1. Сутність контролю як функції управління.
2. Основні завдання фінансово-господарського контролю.
3. Функції фінансово-господарського контролю.
4. Характеристика попереднього, поточного (оперативного) і наступного (ретроспективного) контролю.
5. Органи державного контролю і їх характеристика.
6. Спеціалізовані органи державного контролю.
7. Муніципальний контроль і його характеристика.
8. Незалежний контроль і його характеристика.
9. Контроль власника.

10. Контроль за формами здійснення.
11. Ревізія як форма економічного контролю.
12. Характеристика предмета контролю.
13. Об'єкти контролю.
14. Метод і методичні прийоми фінансово-господарського контролю.

## **ТЕМА 2. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

- 2.1. Контроль і ревізія грошових коштів і касових операцій
- 2.2. Контроль і ревізія операцій на поточному рахунку в банку

### ***2.1. Контроль і ревізія грошових коштів і касових операцій***

Контроль і ревізія грошового обігу й ефективності використання коштів займають важливе місце в системі фінансово-господарського контролю. Це пояснюється тим, що система грошового обігу в умовах ринкової економіки перетворилась із галузевої в таку проблему, яка має важливе значення для зміцнення всього комплексу національної економіки.

У зв'язку з цим важливого значення набуває як поточний контроль надходження, оприбуткування і використання коштів на об'єктах підприємства, так і наступний контроль цих операцій під час проведення ревізій контрольно-ревізійною службою і перевірок податковими органами.

Поточний контроль грошового обігу і касових операцій на підприємствах проводиться на стадії здійснення цих операцій керівниками підприємств і їх підрозділами та бухгалтерською службою при виконанні ними функціональних обов'язків.

Працівники обліку, особливо головні бухгалтери, повинні здійснювати повсякденний поточний контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю операцій, пов'язаних з надходженням коштів та їх правильним і ефективним використанням.

Ревізія коштів і касових операцій є наступною формою фінансово-господарського контролю і здійснюється ревізорами контрольно-ревізійної служби.

Об'єктами контролю і ревізії є збереження коштів у касі, операції з грошовими коштами, цінні папери та облік коштів і операцій з ними. Під час здійснення цих процедур контролю використовується як нормативно-законодавчі й інструктивні матеріали, так і облікова (фактографічна) інформація.

Першочерговою контрольно-ревізійною процедурою під час ревізії підприємства є фактична перевірка коштів і грошових документів у касі підприємства за допомогою інвентаризації.

Прибувши на об'єкт ревізії (підприємство, організацію, об'єднання) ревізор подає керівникові розпорядження на право проведення ревізії і приступає до перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, що є в касі. У цей час усі касові операції припиняються.

На початку процедури перевірки наявності коштів у касі касир повинен скласти звіт і вивести залишок наявних грошей та інших касових цінностей на

момент інвентаризації. Ревізор разом із головним бухгалтером перевіряють касові документи, що додаються до касового звіту щодо суті і змісту та законності касових операцій. Далі касир дає підписку, що всі прибуткові і видаткові касові документи ним включені в останній касовий звіт і коштів, не оприбуткованих і не списаних у видаток, немає.

Потім ревізор разом з головним бухгалтером перевіряють фактичну наявність грошей. Ніякі інші цінності, а також всілякі розписки щодо фактичного залишку коштів не включаються. Грошові документи враховуються за їх номінальною вартістю.

Шляхом порівняння фактичної наявності коштів у касі з даними бухгалтерського обліку виявляються результати інвентаризації (нестачі або лишки) і оформляються актом встановленої форми.

Під час перевірки наявності грошей в операційних касах торговельних об'єктів спочатку від касира беруть довідку про суму виторгу за день і перевіряють залишок наявних грошей. Потім підраховують наявні гроші і визначають їх залишки грошей за обліковими даними. Для його, а також для виявлення результатів ревізор разом із головним бухгалтером у присутності касира знімає показники лічильників касового апарата на момент перевірки і порівнює їх з показниками на початок дня. Визначається сума виторгу за день, яка з урахуванням невикористаних касових чеків, повернених покупцями в установленому порядку, повинна бути в касі, порівнюється із фактичною їх сумою.

В операційних касах ревізор перевіряє також дотримання діючого порядку роботи касирів на електронних контрольно-касових апаратах і дотримання правил їх використання та експлуатації.

Після перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, виведення їх результатів ревізор приступає до документальної перевірки касових операцій. Об'єктом перевірки є бухгалтерські записи в журналі 1 за кредитом рахунка 301 "Каса в національній валюті", а також записи у дебетовій відомості, де відображається запис за дебетом цього рахунка у розрізі кореспондуючих рахунків по кредиту.

Записи в журнал за рахунком 301 "Каса в національній валюті" і відомості до нього звіряються із звітами касира. Тому об'єктами ревізії є також касові звіти з прибутковими і видатковими касовими документами та акти перевірки наявності коштів. Але в усіх випадках спочатку перевіряють правильність виведених залишків коштів у касі. Залишок грошей у касі, показаний у звіті касира, порівнюють з даними сальдо за рахунком 301 "Каса в національній валюті". Потім перевіряють поточні записи в журналі і відомості цього рахунка, порівнюють їх з даними звітів касира та з документами, які були підставою для надходження і видачі коштів шляхом порівняння даних журналу і відомості за зазначеним рахунком із звітами касира перевіряють не тільки правильність виведення залишку коштів на кінець звітного дня, але й їх рух за цей час.

Важливо також порівняти відповідність місячних оборотів у розрізі кореспондуючих рахунків, відображених у журналі за рахунком 301 "Каса в



національній валюті” з відповідними підсумками у Головній книзі, переконавшись у достовірності даних аналітичного і синтетичного обліку. Після цього приступають до перевірки обґрунтованості записів в облікових реєстрах за рахунком 301 “Каса в національній валюті” і звітах касира відповідними касовими документами.

Перевіряючи касові документи на прийом і видачу грошей з каси, потрібно переконатися у дотриманні обов’язкового порядку їх оформлення: встановити, чи заповнюються всі реквізити, чи є в цих документах розписки про одержання грошей тощо.

Касові документи, записи в журналі за рахунком 301 “Каса в національній валюті” і касові звіти також перевіряються суцільно з погляду їх законності, доцільності і правильності. Перевіряючи надходження грошей до каси підприємства з банку та інших джерел, звертають увагу на своєчасність та повноту їх оприбуткування і відображення в касовій книзі та звітах касира. Правильність оприбуткування надходження грошей до каси з банку перевіряють порівнянням записів у касовій книзі та звітах касира з корінцями чеків і виписками банку за поточним рахунком у банках.

В окремих випадках при виписках банку відсутні документи з розшифруванням змісту таких операцій. У такому випадку під час ревізії звертають увагу на код умовних позначень у виписках банку, що визначають зміст розрахунків або надходження готівки.

У торговельних підприємствах особливу увагу приділяють перевірці правильності і повноти оприбуткування в касі виторгу. Для цього спочатку перевіряють відповідність підсумків у колонці відомості журналу 1 за дебетом рахунка 301 “Каса в національній валюті” і кредиту рахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”. При виявленні розходжень необхідно порівняти касові квитанції, що додані до товарних звітів підприємств торгівлі, із звітами касира і переконатися в тому, чи немає фактів приховування розкрадань коштів. Під час перевірки документів, на підставі яких видавалися кошти з каси, особливу увагу потрібно звернути на законність таких операцій. Так, у документах на оплату витрат на розвантаження цінностей має бути зазначено, за якими документами прибув вантаж і його кількість, номери і дати документів, а також письмове підтвердження матеріально відповідальних осіб про одержання цінностей.

Перевіряючи виплату із каси заробітної плати, необхідно мати на увазі, що в практиці можливі випадки підробок їх виплати штатним і позаштатним працівникам. Ревізор повинен переконатися у достовірності одержання певної суми коштів саме тими особами, які зазначені у платіжній відомості. Під час перевірки виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами та контрактами необхідно переконатися у тому, що цю роботу дійсно виконано у повному обсязі. Далі перевіряють, чи не завищені розцінки і чи не виконувалась ця робота штатними працівниками, а оплата здійснена позаштатним працівникам.

Бувають окремі випадки штучного збільшення суми грошей, списаних за платіжною відомістю. Тому потрібно перевірити правильність підсумків сум до

видачі на руки працівникам у відповідній графі цих відомостей. Під час ревізії касових операцій особливу увагу звертають на правильність видачі грошей під звіт на відрядження та інші витрати. Встановлюють, чи не було випадків видачі з каси під звіт великих сум без подання звітів про витрачання раніше виданих грошей та чи дотримуються ліміту залишку коштів у касі.

Перевіряють також дотримання правил купівлі сировини, матеріалів чи товарів за готівку, обґрунтованість цих операцій відповідними документами. Поряд з перевіркою документів і облікових даних за касовими операціями дуже важливо перевірити використання касової наявності за цільовим призначенням. Для цього необхідно порівняти фактичне витрачання грошей на визначені цілі, що потребує ознайомлення з характером касових оборотів про вибуття виторгу за даними журналу до рахунка 301 “Каса в національній валюті”. Записи у касовій книзі перевіряють, порівнюючи касові ордери на одержання грошей з банку і здавання їх у банк з корінцями чекових книжок і даними банківських виписок. На підприємствах торгівлі перевіряють повноту здавання виторгу у банк і своєчасність зарахування його на відповідний рахунок. Суму реалізації товарів порівнюють із фактично зданим виторгом за даними первинних документів. Особливу увагу слід звертати на перевірку здавання виторгу окремими працівниками малого бізнесу торгівлі та його оприбуткування в касу.

При перевірці об’єктів торгівлі звертають увагу на можливі випадки розкрадання грошей шляхом механічного зменшення показників грошових підсумовуючих лічильників. Щоб запобігти утому, у торгівлі необхідно застосовувати метод порівняння даних фактичних коштів з даними чеків та контрольних стрічок касового апарата. За нормальних умов сума виторгу, що відображена в касовій книзі касира, повинна відповідати сумі реалізації товарів. Тому під час перевірки особливу увагу потрібно звернути на відповідність цих показників.

Шляхом порівняння цих чеків із заниженими показами лічильників контрольно-касових апаратів, зазначеними в книзі касира, можна виявити суми, заниження показів лічильника. Те ж саме можна виявити в результаті порівняння записів у книзі касира з даними контрольної стрічки, що відбиває кожен суму, на яку каса вибиває чек.

У зв’язку з тим, що записи в касовій книзі проводяться щодня, дані цієї книги необхідно звіряти з даними чеків або контрольних стрічок також за кожний день. Це особливо важливо в тих випадках, коли ревізор має перед собою касові чеки (або контрольні стрічки) за окремі дні періоду, що ревізується.

Поряд з перевіркою суті касових операцій необхідно глибоко аналізувати касові документи, порівнювати їх дані із зустрічними документами та обліковими даними. Для цього потрібно звіряти записи в касовій книзі з касовими ордерами та чеками.

Одночасно з перевіркою правильності і законності витрачання коштів необхідно перевірити дотримання встановленого ліміту їх залишків.

Виторг, що здається до банку, зараховується ним на поточний рахунок підприємства не в день здавання, а, як правило, наступного дня. Тому до моменту зарахування банком виторгу на відповідний поточний рахунок ця сума відображається за дебетом рахунка 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” і за кредитом рахунка 301 “Каса в національній валюті”. Підставою для такого запису є дані супровідних відомостей на здавання виторгу в банк, квитанції банку чи поштового відділення, що підтверджують приймання готівки.

Під час ревізії перевіряють правильність відображення в обліку касових операцій, а також встановлюють відповідність даних виписки банку з сумою виторгу, що зазначена у супровідній відомості. У разі розходжень ревізор повинен встановити, чи існує акт із зазначенням розміру лишку або недостачі і причин розходжень. Одночасно з цим необхідно перевіряти, чи проводиться інвентаризація коштів у касі в разі виявлення недостач або лишків в інкасаторських сумках в умовах інкасації виторгу.

Особливо ретельно слід перевіряти достовірність грошових документів, що стосуються операцій за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”, тому що при даних операціях можливі порушення. Сальдо за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” може відноситися тільки до суми виторгу, зданої в останні дні місяця і не зарахованої банком на відповідний рахунок до кінця місяця. Усі інші суми підлягають уточненню щодо їх реальності.

Особливо ретельно перевіряються суми виторгу, які були зараховані на розрахунковий рахунок не повністю або зовсім не надійшли і довгий час лишаються в дорозі. Під час перевірки документів, що оформлюють операції з коштами в дорозі, вони зіставляються із записами журналу за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”.

## ***2.2. Контроль і ревізія операцій на поточному рахунку в банку***

На початку ревізії ревізор повинен особисто одержати у відділенні банку засвідчені довідки про залишки коштів на відповідних рахунках і встановити, чи є у справах бухгалтерії підприємства всі банківські виписки. Під час ревізії велике значення має перевірка правильності залишків та оборотів згідно з обліком на рахунку 311 “Поточний рахунок в національній валюті” і звірка його з виписками банку.

Практика показує, що в окремих випадках (наприклад, у бухгалтерії громадського харчування м. Києва) через відсутність контролю вірогідності виписок банку була допущена велика сума розкрадання коштів. Так, наприклад, одержані з банку гроші касиром, не оприбутковувались а вуалювались шляхом деформації виписок банку, старанним підтиранням у цих виписках банківського коду на одержання готівки і приховання недооприбуткованих грошей на розрахунках з іншими підприємствами, за рахунок процентів за кредит та інших позичок. Для покриття цих розходжень у розрахунках касир вилучала готівку з каси і вносила її на розрахунковий рахунок під виглядом депонованої зарплати, здавання виторгу тощо. Після цього виписувались

фіктивні платіжні доручення на суму розходжень під виглядом розрахунків внаслідок помилок у таксуванні розрахункових документів, повернення товарів постачальникам. Це сума грошей привласнювалась.

Ці завуальовані розкрадання вчасно не були виявлені ревізіями через недоброякісність виведення результатів інвентаризації коштів у касі і відсутність прийомів контрольного порівняння і звірки розрахунково-платіжних документів із виписками банку. Тому в процесі ревізії дуже важливо перевіряти повноту оприбуткування в касі одержаних грошей, використовуючи при цьому корінці банківських чеків, банківські виписки і додані до них розрахунково-платіжні документи та дані шифрів і кодів банківських виписок. При цьому важливо з'ясувати, чи заповнюються і підписуються під час одержання грошей у банку поряд з чеками і їх корінці. Якщо у ревізора виникнуть сумніви щодо достовірності виписок, а також правильності виправлень, необхідно детально перевірити документи, додані до них. Для цього дуже важливо перевірити правильність перерахування грошей за розрахунково-платіжними дорученнями і встановити, чи немає випадків виплати коштів за фальшивими документами.

Під час перевірки розрахунково-платіжних банківських документів ревізор встановлює законність і обґрунтованість витрат та правильність віднесення їх на відповідні рахунки.

У практиці бувають випадки, коли з метою приховування зловживань у безготівкових розрахунках окремі виписки знищуються, фальсифікуються записи в них шляхом підчищань та виправлень. Для встановлення таких завуальованих фактів зловживань доцільно застосовувати метод зустрічної перевірки документів і порівняння операцій, відображених на рахунках бухгалтерського обліку і у виписках банку.

Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх посторінкову їх нумерацію і перенесення підсумків. У разі виявлення фактів відсутності окремих аркушів виписок банку у справах бухгалтерії, необхідно отримати від банку засвідчені дублікати (копії). Вірогідність виписок визначають як за зовнішніми ознаками (реквізити, штампи), так і зустрічною перевіркою банку. Необхідно пам'ятати, що на кожному рядку виписок зазначаються шифри рахунків. Додані до виписок банку документи повинні їм відповідати.

Під час перевірки операцій за поточним рахунком потрібно звернути увагу на правильність оприбуткування в касі коштів, отриманих у банку за чеками. Для цього встановлюють, чи відповідають записи за поточним рахунком у банку сумам, зазначеним у чеках; чи відповідають їх номери і суми даним корінців чекових книжок. У разі виявлення анульованих і зіпсованих чеків слід з'ясувати, чи є вказівка на це на корінцях чеків. Одночасно встановлюють, чи немає випадків розривів у датах одержання грошей із банку за чеками і оприбуткування їх у касі. У разі виявлення таких фактів ревізор повинен встановити причини і винних осіб. Під час ревізії операцій за поточним рахунком у банку необхідно перевірити правильність використання коштів з метою виявлення випадків

необґрунтованого і недоцільного їх використання слід ретельно перевіряти перерахування кредиторської заборгованості і оплати різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків. Перевірка операцій за іншими рахунками у банку починається із звірки за кожним таким рахунком залишків та оборотів за виписками банку з обліковими даними.

Під час перевірки операцій з оплати рахунків, пов'язаних з транспортними витратами, необхідно користуватись основними умовами, які регулюють взаємні відносини з постачальниками і транспортними організаціями.

Ревізуючи операції з чеками, важливо встановити їх тотожність із даними обліку, а також відповідність суми коштів на придбання чекових книжок із сумою витрат на оплату транспортних послуг цими чеками. Суму витрат, оплачених чеками, звіряють із даними залізничних і товарно-транспортних накладних, квитанцій та інших документів.

### ***Запитання для самоконтролю***

- 1. Порядок проведення інвентаризації наявності коштів та інших цінностей каси.*
- 2. Завдання ревізії каси.*
- 3. На кого покладається відповідальність за дотримання касової дисципліни?*
- 4. Хто встановлює ліміт залишку готівки в касі?*
- 5. У якому нормативному документі передбачені положення касової дисципліни, дайте їм характеристику.*
- 6. Яким способом перевіряють касові операції?*
- 7. Процедура документальної перевірки касових операцій.*
- 8. Послідовність перевірки грошових коштів у дорозі.*
- 9. Які документи підтверджують суми грошових коштів у дорозі?*

## **ТЕМА 3. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ**

3.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків.

3.2. Ревізія розрахунків з дебіторами.

3.3. Контроль і ревізія розрахунків із постачальниками і покупцями

3.4. Ревізія розрахунків із підзвітними особами

### ***3.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків***

У зміцненні фінансового стану і платоспроможності підприємств значна роль належить контролю за станом розрахунків, динамікою дебіторської і кредиторської заборгованості. Завдання контролю полягає в перевірці дотримання нормативно-правового регулювання розрахункових операцій і стану розрахунково-платіжної дисципліни.

Організація розрахунків багато в чому залежить від стану обліку і документального забезпечення розрахунків. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахунково-платіжних документах призводить до виникнення різних суперечок під час розрахунків, виникнення конфліктних ситуацій. Особливо це стосується претензійної заборгованості, пов'язаної з нестачами цінностей при їх відпуску, транспортуванні і прийманні. Тому завдання контролю полягає не тільки в перевірці нормативно-правового забезпечення під час здійснення розрахунків, але й їх документального обґрунтування. Особливу увагу необхідно звернути на законність розрахунків, їх доцільність, документальну обґрунтованість і правильність відображення розрахункових операцій у бухгалтерському обліку.

Об'єктами контролю розрахунків є використання коштів під час розрахунків та їх облік.

Під час контролю і ревізії розрахункових операцій важливе значення має використання фактографічної інформації, яка є обліковою інформацією.

**Таблиця 1**

**Фактографічна інформація, яка використовується під час контролю розрахункових операцій**

№ п/п	Найменування документа	Зміст	Використання в контрольному процесі
1	2	3	4
1.	Договір поставки	Зобов'язання сторін на поставку товарів та розрахунків за них	Контроль за наявністю договору
2.	Платіжне доручення, платіжна вимога-доручення та інші	Сума коштів платежу, його цільове призначення, дата перерахування, дані платника та одержувача	Контроль за достовірністю суми платіжного документа, а також за терміном перерахування та цільовим призначенням коштів
3.	Виписка банку	Використання коштів і їх залишок на поточному та інших рахунках	Контроль за достовірністю використання коштів на різні платежі, а також залишку коштів
4.	Претензійний лист	Лист постачальнику про розбіжності в цінах, що надійшли	Виявлення необґрунтованої претензії
5.	Розрахунок претензій	Представлення розрахунку сум розбіжностей	Контроль за достовірністю розрахунків

Джерелами нормативно-законодавчої інформації є та, що законодавчо обґрунтовує розрахунки, тобто інформація, що підтверджує законність (або незаконність) тих або інших розрахункових операцій. Облікова інформація, яка використовується під час контролю і ревізії розрахунків, дає можливість ревізору обґрунтувати дійсність звернення або недостовірність розрахункових операцій. Під час контролю і ревізії розрахунків з постачальниками поряд з нормативно-законодавчою інформацією використовують первинні розрахунково-платіжні документи, виписки банку і

записи в бухгалтерських реєстрах. Згідно з новим Планом рахунків бухгалтерського обліку під час ревізії розрахунків із постачальниками використовується інформація, що відображена у відповідному обліковому реєстрі за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, де ведеться облік за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) та оплати. Ця інформація використовується для перевірки розрахунків з постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.

Інформацією для контролю розрахунків із покупцями згідно із зазначеним Планом рахунків є записи відповідного облікового реєстру за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”. На підставі операцій, що відображені за дебетом цього рахунка, перевіряється правильність визначення продажної вартості реалізованої продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг (зокрема, за виконання бартерних операцій), яка повинна включати податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов’язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів. На підставі залишків за кредитом зазначеного рахунка перевіряють суму платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах або в касу та перевіряють інші види розрахунків. Під час ревізії розрахунків із різними дебіторами і кредиторами використовуються також розрахунково-платіжні документи, виписки банку, акти взаємо звірки та облікові реєстри за рахунком 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Перевірка виникнення і погашення дебіторської заборгованості здійснюється за відповідними субрахунками в розрізі аналітичного обліку. На відміну від дебіторської заборгованості джерелами інформації контролю кредиторської заборгованості є записи в облікових реєстрах субрахунків та аналітичного обліку за рахунком 68-5 “Розрахунки з іншими кредиторами”. У системі методичних прийомів контролю розрахункових операцій важливе значення має інвентаризація розрахунків. Загальні підсумки інвентаризації розрахунків із дебіторами, кредиторами, постачальниками і покупцями оформляють актом (таблиця 9). Для складання цього акта необхідно звірити розрахунки, що здійснюються різними методами. Так, при розрахунках, що здійснюються поза межами знаходження підприємства, дебіторам надсилають виписки із особових рахунків. Підприємства дебітори або підтверджують заборгованість, або повідомляють свої заперечення з зазначенням суми розходжень. При розрахунках у межах діяльності підприємства ревізор організує їх взаємо звірення, що оформляється актом звірення розрахунків.

Взаємозвірення розрахунків дає можливість ревізору підтвердити достовірність і реальність заборгованості. На субрахунках рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами” повинні залишитись виключно погоджені суми. При розбіжностях суми дебіторської заборгованості, що рахується в обліку підприємства, з цими даними інших підприємств матеріали передаються на вирішення відповідним органам. Якщо під час інвентаризації дебіторської заборгованості виявлена заборгованість, термін позовної давності якої вже минув, до акта інвентаризації додається довідка. Ревізор встановлює осіб,

винних у пропуску терміну позовної давності дебіторської заборгованості, визначає підстави і термін її виникнення та обґрунтовує причини пропуску позовної давності.

У такому ж порядку під час ревізії підтверджується достовірність і реальність кредиторської заборгованості в розрізі особових рахунків аналітичного обліку.

Достовірність заборгованості постачальників і покупців при розрахунках через банк можна підтвердити даними розрахунково-платіжних документів, що прикладені до виписок банку з відповідного рахунка.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми контролю розрахунків потребують застосування методів аналізу дебіторської і кредиторської заборгованості. Це дає можливість її проаналізувати, виявити динаміку цієї заборгованості та з'ясувати причини утворення нереальних сум заборгованості. Документальні методичні прийоми потребують застосування прийомів дослідження суті і змісту розрахункових операцій, їх достовірності, законності та правильності відображення в обліку. Методика документальної перевірки розрахунків розглянута в наступних параграфах.

Виявлені порушення розрахунків відображають у відповідному розділі акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. До акта додаються групувальні відомості встановлених ревізією порушень і зловживань, акти інвентаризації заборгованості з дебіторами, кредиторами, постачальниками і покупцями та акти звірення розрахунків.

### ***3.2. Ревізія розрахунків з дебіторами***

Одночасно з організацією інвентаризації дебіторської заборгованості ревізор перевіряє реальність, достовірність і законність розрахункових операцій та правильність їх відображення на відповідних рахунках і субрахунках бухгалтерського обліку. На початку перевірки потрібно вивчити динаміку зміни і величини залишків заборгованості за окремими місяцями на підставі балансу, облікових реєстрів аналітичного обліку (відомостей, журналів). Значні суми залишків заборгованостей, зростання або їх тривалий термін є сигналом для суцільної ґрунтовної перевірки за суттю і змістом. Зменшення заборгованості може виникати внаслідок необґрунтованого її списання, як безнадійної, замість того, щоб здійснити заходи щодо своєчасного стягнення боргів. Ревізія з'ясовує причини і періоди виникнення заборгованості, визначає відповідних осіб, встановлює реальність заборгованості і заходи, які вживає підприємство для її стягнення. Реальність заборгованості перевіряється зіставленням дати виникнення і строку позовної давності, а також наявністю документів, які засвідчують дані її інвентаризації. Перевірку заборгованості здійснюють на підставі записів на рахунках аналітичного обліку розрахунків.

Під час ревізії необхідно звернути увагу на наявність простроченої дебіторської заборгованості. Якщо під час ревізії будуть виявлені такі суми дебіторської заборгованості, доцільно їх узагальнити у відомості.



За кожним фактом виявленої простроченої дебіторської чи кредиторської заборгованості встановлюють причини несвоєчасного повернення (відшкодування) сум заборгованості.

Однією з причин виникнення незаконної і нереальної заборгованості може стати недбале ведення аналітичного обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами. Тому під час ревізії необхідно перевірити своєчасність і правильність відображення в синтетичному і аналітичному обліку операцій за розрахунками з дебіторами і кредиторами. З'ясовують також, чи не приховується дебіторська заборгованість на інших рахунках, зокрема, і нереальна заборгованість, за якою минули строки позовної давності. Для перевірки дебіторської і кредиторської заборгованості використовують записи в оборотних відомостях, рахунках аналітичного обліку з дебіторами або кредиторами, картках або книгах за їх особовими рахунками. У всіх випадках записи в цих облікових реєстрах зіставляють з первинними документами. Якщо під час перевірки будуть виявлені факти зменшення сум дебіторської заборгованості ревізори з'ясовують, чи не було випадків необґрунтованого списання боргів окремих дебіторів за рахунок витрат виробництва, збільшення собівартості реалізованої готової продукції або простроченої кредиторської заборгованості. За допомогою таких списань часто покривались нестачі товарно-матеріальних цінностей, незаконні витрати посадових осіб та інші зловживання.

Перевірку розрахунків з дебіторами доцільно провести за окремими балансовими рахунками. При цьому з'ясовують відповідність сум заборгованості на момент перевірки за даними статей балансу з даними головної книги за рахунками розрахунків, оборотних відомостей, аналітичних рахунків дебіторів, а також карток особових рахунків і інших реєстрів аналітичного обліку розрахунків. Виявлені розходження будуть вказувати на відображення в балансі заборгованості за допомогою згорненого сальдо, наявність сум нереальної заборгованості в реєстрах аналітичного обліку. Згорнене сальдо в балансі деякі бухгалтери іноді неправильно приховують з метою штучного зменшення сум заборгованості з тим, щоб прикрасити дійсний стан розрахунків на підприємстві. Тому фактичні залишки дебіторської заборгованості на момент ревізії зіставляють із встановленим лімітом.

Тут же розглядають кожну суму заборгованості за даними аналітичного обліку (оборотні відомості за аналітичними рахунками, картки та інші реєстри аналітичного обліку за особовими рахунками розрахунків). При цьому виявляються суми спірної і безнадійної заборгованості, заборгованості, не оплаченої в термін і з минулими термінами позовної давності, документально не обґрунтованої заборгованості, а також боргів, за якими не вживалися заходи до стягнення. Кожну суму в обліку на рахунках розрахунків розглядають, за суттю боргу, що виник, причинах і характеру заборгованості, що утворилася, термінах її виникнення і винних осіб у неприйнятті заходів до стягнення і погашення. Суми заборгованості, що викликають сумнів у ревізора або пов'язані з порушенням нормальних умов і порядку розрахунків, досліджують із залученням первинних документів, застосуванням методів взаємного

контролю документів і зустрічної перевірки операцій. Потрібно широко практикувати перевірку першоджерел на момент виникнення боргу, зустрічну перевірку взаємопов'язаних документів на підприємстві, що ревізується і на інших підприємствах і організаціях, які за документами брали участь у здійсненні розрахункових операцій. Ревізор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення і уточнення простроченої, безнадійної, необґрунтованої й іншої сумнівної дебіторської заборгованості (направленість листів, звірка розрахунків згідно з актами, пред'явлення письмових претензій і позовних заяв в арбітраж або народний суд). Всі суми ненормальної дебіторської заборгованості на момент ревізії потрібно відобразити в накопичувальну відомість. У ній будуть відображені суми безнадійної, необґрунтованої, простроченої і спірної дебіторської заборгованості, які знаходяться на всіх балансових рахунках з обліку розрахунків. Сюди ж потрібно включати суми дебіторської заборгованості різних організацій і осіб за всіма рахунками розрахунків, які не сплачуються боржниками і заходи щодо стягнення яких не приймаються.

У акті ревізії можна згрупувати всю дебіторську заборгованість в розрізі таких основних груп: нормальна поточна заборгованість; заборгованість, яка тривалий час не сплачується і заходи до стягнення якої не приймаються; прострочена заборгованість; документально не підтверджена заборгованість; спірна заборгованість, за якою справи передані в арбітраж або народний суд; безнадійна заборгованість, за якою є рішення суду або арбітражу про відмову в позові, рішення підприємства про її списання. Поряд з цим в акті ревізії потрібно відмітити списані суми безнадійних боргів за ревізійний період на фінансові результати.

Найбільш характерні випадки порушень розрахункової дисципліни і великі суми дебіторської заборгованості відображають безпосередньо в акті ревізії.

Розглядаючи заборгованість, яка тривалий час не відшкодовується і заходи щодо стягнення якої не приймаються, ревізор повинен звернути увагу на суму непогашеної дебіторської заборгованості з простроченим терміном позовної давності та на заборгованість різних організацій і осіб, що припинили платежі до повного погашення. Щодо заборгованості з поточним терміном позовної давності потрібно перевірити, чи направлені листи – нагадування про необхідність погашення боргу, чи передані матеріали юридичній службі для пред'явлення позову, чи пред'явлений позов у разі відмови від добровільного погашення боргу. При перевірці заборгованості, щодо якої припинене надходження платежів до повного погашення, з'ясовують, чим викликане ненадходження грошей від дебіторів або припинення утримання сум боргу із заробітної плати робітників і службовців. Треба враховувати можливість неправильного відображення в обліку утриманих сум, що поступили, а отже, необхідність здійснення зустрічної перевірки взаємопов'язаних банківських операцій і фактичних утримань із заробітної плати за розрахунково-платіжними відомостями.

Кожну суму простроченої заборгованості розглядають з погляду прийнятих заходів щодо стягнення (листи, позовні заяви) і осіб винних у

допущенні прострочення боргу. У складі простроченої заборгованості і заборгованості, яка тривалий час не відшкодовується, на окремих підприємствах рахуються суми боргів, недостатньо обґрунтованих документами. Тут же може враховуватись заборгованість окремих осіб, з яких керівні працівники підприємства з тих або інших причин не хочуть стягати суму боргу в примусовому порядку. Документально не підтверджена і не обґрунтована заборгованість підлягає особливо ретельній перевірці. У процесі перевірки спірної заборгованості ревізор уточнює, скільки часу знаходяться справи в арбітражі або народному суді і чому не розглядаються, які заходи приймало керівництво підприємства щодо прискорення розбору позовних заяв. Затримки і неодноразові відстрочки в розгляді справ часто відбуваються з вини адміністрації підприємства в зв'язку з тим, що неправильно оформлені або не повністю представлені претензійні і доказові документи. Тому потрібно звертатися безпосередньо в прокуратуру, суд і арбітраж, щоб уточнити істинні причини тривалої затримки направлених справ і прискорити прийняття рішень.

Досліджуючи безнадійну заборгованість, ревізор виписує випадки і суми відмови суду і арбітражу в задоволенні позовів на примусове стягнення боргів із дебіторів за весь період, що ревізується. На основі мотивування і висновків за рішеннями судових органів подібні факти доцільно згрупувати за причинами відмови (не забезпечення збереження цінностей на об'єктах з боку керівництва підприємства, пропуск термінів позовної давності, відсутність необхідних виправдувальних документів, неплатоспроможність боржників тощо) або з вини посадових осіб.

Залишки дебіторської заборгованості на момент ревізії перевіряють за кожною сумою. Перевіряючий з'ясовує, які вживалися заходи з боку бухгалтерії, юридичного відділу та інших служб підприємства щодо стягнення боргів з початку їх виникнення.

Кожну списану суму заборгованості ревізор перевіряє із залученням первинних документів, підтверджуючих її виникнення. Це допомагає розкривати дійсні причини утворення, суть і характер заборгованості. Саме на основі первинних документів у ряді випадків виявлялось незаконне списання недостач, розкрадань і втрат товарно-матеріальних цінностей, які списувалися під виглядом пересортиці, різниці у вартості й інших, не зухвалих, на перший погляд, особливих побоювань, причин. Списання сум дебіторської і кредиторської заборгованості протягом періоду, що ревізується, піддають загальній перевірці. Зокрема, списані суми дебіторської заборгованості на збитки підприємства перевіряють із використанням даних аналітичного обліку за рахунком 944 "Безнадійні та сумнівні борги". Приховане списання дебіторської і кредиторської заборгованості можна виявити шляхом дослідження оборотів за аналітичними рахунками розрахунків за окремі місяці (особливо за сумнівною заборгованістю, що знаходиться без руху), вивчення причин різкого зменшення залишків перехідної заборгованості на кінець кожного місяця, співставлення описаних сум заборгованості з прикладеними виправдувальними документами на її списання.

Іноді як документи на незаконне списання сум заборгованості прикладають бухгалтерські довідки і накопичувальні відомості. Такі незаконні списання частіше практикують перед складанням річного звіту, при проведенні інвентаризацій, “розчищанні” розрахунків. У ряді випадків необгрунтовано перекривається дебіторська заборгованість одних організацій і осіб за рахунок нереальної кредиторської заборгованості інших, у той час як ці суми повинні бути стягнуті і перераховані до бюджету. Подібне списання заборгованості і незаконні дії бухгалтерів заподіють матеріальний збиток підприємству, приховують факти розкрадання і зловживань окремих посадових осіб. При перевірці розрахункових операцій з’ясовують правильність кореспонденції рахунків і віднесення сум на окремі балансові рахунки щодо обліку розрахунків. Крім того, треба враховувати можливість незаконного списання сум на рахунки витрат замість віднесення їх на балансові рахунки з обліку розрахунків.

При ревізії розрахунків щодо претензій і відшкодування завданих збитків досліджують рух кожної суми не тільки на балансових рахунках 374 “Розрахунки за претензіями” і 375 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”, але і на рахунку 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”, а й таких, які рахуються в складі матеріалів у дорозі, товарів на відповідальному зберіганні у покупців у зв’язку з відмовою від акцепту, товарів, відвантажених і не оплачених у термін покупцями й інші. Кожну суму, записану за дебетом і кредитом цих рахунків, потрібно розглянути за картками і іншими регістрами аналітичного обліку із залученням первинних документів. Вивчаючи прикладені первинні документи, звертають увагу на своєчасність і повноту відображення заборгованості, правильність стягнення заборгованості і недопущення необгрунтованого списання її на інші рахунки.

Розрахунки за претензіями перевіряють у взаємозв’язку з ревізією виконання господарських договорів. Шляхом зіставлення сум на рахунку 374 “Розрахунки за претензіями” і в журналі реєстрації претензій за невиконання договорів постачальниками з результатами перевірки виконання договірних зобов’язань при постачанні сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів можна виявити випадки непред’явлення претензій постачальникам. Одночасно перевіряють повноту пред’явлених претензій транспортним організаціям за невчасну доставку, недостачу або втрату вантажів у дорозі. Багато підприємств ще не пред’являють претензій до транспортних організацій за порушення термінів доставки вантажів. Дане зобов’язання вимагає перевірки своєчасності надходження вантажів на підприємство і фактів затримки їх у дорозі на підставі залізничних накладних і інших транспортних документів, де відмічають дату відправки вантажу, а також даних прибуткових документів складу. Для цілеспрямованої, вибіркової перевірки документів потрібно заздалегідь з’ясувати затримку окремих вантажів у дорозі за журналом оперативного обліку вантажів, які надійшли, що ведеться у відділі постачання. За даними цього журналу зіставляють дату рахунків-фактур постачальників із датою надходження вантажів на підприємство, виявляють партії вантажів, що поступили з порушенням термінів

доставки. При цьому ревизор повинен встановити суму не відшкодованого матеріального збитку, не стягнутих штрафних санкцій і винних у цьому осіб. Аналогічно пред'явлені претензії покупцями підприємства, які відображені на рахунку 374 "Розрахунки за претензіями" і в журналі реєстрації претензій, що поступили, необхідно пов'язати і використати при ревізії виконання договорів про постачання продукції покупцям. Така перевірка звичайно сприяє підвищенню відповідальності підприємства за виконання господарських договорів.

Підприємства зобов'язані пред'являти претензії відразу ж після їх виникнення. Тому ревизор повинен одночасно перевірити стан претензійної роботи на підприємстві. Насамперед з'ясовують правильність і повноту обліку пред'явлених претензій, що надійшли, здійснюють контроль за ходом розгляду претензійних справ. За даними журналу пред'явлених претензій іншим підприємствам, організаціям і особам визначають кількість незадовільних претензій із загальної кількості пред'явлених. Усі незадоволені претензії треба згрупувати за суттю їх виникнення, причинами відмови і винними особами. Крім того, потрібно виділити спірні справи і питання, за якими не пред'являлися претензії в зв'язку з їх безнадійністю. Тут же ревизор встановлює кількість нерозглянутих претензій на момент ревізії, особливо з тривалим часом затримки в арбітражі і народному суді. При необхідності здійснюють запит або проводять зустрічну перевірку в судових органах. За журналом реєстрації претензій, що поступили, встановлюють кількість задоволених претензій на користь позивача і кількість претензій нерозглянутих на момент ревізії. Їх групують за причинами виникнення і винними особами з вказівкою суми заподіяного матеріального збитку. Одночасно ревизор перевіряє, які приймалися заходи до винних осіб щодо незадоволених пред'явлень і претензій, що поступили, вирішених на користь позивача.

Розрахунки із недостач, розтрат, розкрадання і відшкодування матеріального збитку перевіряють у взаємозв'язку з суміжними ділянками господарської діяльності, місцями виникнення недостач, втрат і розкрадання, розмірами заподіяного збитку. Наприклад, перевірку розрахунків щодо відшкодування матеріального збитку матеріально відповідальними особами потрібно пов'язати з перевіркою сум, що рахуються на рахунку 947 "Недостачі і втрати від псування цінностей", а також з результатами інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей на складах і в незавершеному виробництві. Так можна виявити факти неповного стягнення заподіяного матеріального збитку з винних осіб, необґрунтованого списання його за рахунок витрат виробництва, укриття результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей від обліку або часткового відображення їх в облікових реєстрах. Стягнення сум недостач, розтрати і розкрадання товарно-матеріальних цінностей з винних осіб повинні проводити у розмірах, визначених Порядком визначення збитків від розкрадання, нестачі, затвердженим постановою КМУ від 22.01.1996 №116. Кожний випадок відмови у відшкодуванні недостач, розтрати і розкрадання за рахунок винних треба дослідити і занести в накопичувальну відомість, згрупувавши їх за причинами відмови і винними

особами. Тут можна встановити факти незабезпечення збереження цінностей, умисне порушення встановленого порядку і вимог у корисливих цілях та інші.

При ревізії розрахунків за претензіями і відшкодуванням матеріального збитку треба мати на увазі, що суми недостач, втрат і розкрадання товарно-матеріальних цінностей можуть бути приховані на рахунках матеріалів у дорозі і товарах, відвантажених покупцям. Вивчення причин утворення цих сум за кожним рахунком-фактурою і листуванням з постачальниками і покупцями дозволить виявити подібні факти, а також прийняти рішучі заходи щодо відшкодування матеріального збитку за рахунок винних.

З особливою увагою перевіряють погашення заборгованості щодо розтрат, недостач і розкрадань. При цьому з'ясовують наявність виконавчих листів або зобов'язань про погашення боргу кожним дебітором, причини припинення платежів або тимчасового припинення їх за окремі місяці. Якщо заборгованість була списана за рішенням суду про неплатоспроможність боржника, треба перевірити зарахування цих сум на позабалансовий рахунок 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей", на якому вони враховуються протягом визначеного часу. Ревізор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення раніше списаної на позабалансовий рахунок заборгованості та які зміни відбулися в становищі боржників. Кожну суму, списану на збитки в періоді, що ревізується, перевіряють при наявності документів, що підтверджують неможливість стягнення боргу, дозволу відповідних органів на їх списання, невикористаних можливостей стягнення заборгованості з окремих дебіторів.

### ***3.3. Контроль і ревізія розрахунків із постачальниками і покупцями***

У процесі своєї діяльності підприємства купують матеріальні цінності, оплачують виконані роботи і надані послуги. На цій стадії виникають розрахункові відносини з постачальниками і підрядниками. Від правильної організації розрахунків із постачальниками і покупцями значною мірою залежить організація матеріального забезпечення і постачання відповідно до договірних зобов'язань і комерційних угод. Система розрахунків впливає на договірні відносини між постачальниками і покупцями продукції. Завданням контролю і ревізії є перевірка достовірності даних обліку про стан розрахунків із постачальниками і покупцями, дотримання розрахункової дисципліни і впливу її на платоспроможність підприємства, яка забезпечує його нормальну фінансово-господарську діяльність.

Під час ревізії розрахунків із постачальниками і покупцями поряд з їх інвентаризацією перевіряють виконання договірної дисципліни на постачання матеріалів для виробництва і реалізацію готової продукції. Для цього перевірка розрахунків із постачальниками і покупцями здійснюється у взаємному зв'язку з договірною і комерційною документацією. При цьому перш за все перевіряють дотримання умов постачання постачальниками матеріалів і реалізації продукції обумовленого асортименту, ритмічності обсягу постачання, правильність оформлення товарно-транспортних документів і обґрунтованості форми розрахунків.

Під час ревізії необхідно також проаналізувати стан розрахунків із постачальниками і покупцями на початок і кінець звітної періоду (або на початок і кінець ревізійного періоду), обґрунтувати зміни в розрахунках, які виникли за ревізійний період. Це дозволяє ревізору здійснити обґрунтовані висновки про стан розрахунків.

Важливо також під час ревізії перевірити реальність і достовірність кожної суми виникнення розрахунків та підтвердити їх документальну обґрунтованість. Для цього необхідно перевірити, в якому стані знаходиться аналітичний облік цих розрахунків та відповідність його даним перевірених документів. Це пояснюється тим, що організація розрахунків із постачальниками і покупцями багато в чому залежить від стану їх обліку і документального забезпечення. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахункових документах в окремих випадках призводить до виникнення спірної заборгованості, порушення термінів пред'явлення за нею претензій. Стан розрахунків з постачальниками перевіряється за реєстрами аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". При цьому за розрахунковими документами встановлюється час виникнення заборгованості, зміст операцій поставок, обґрунтованість застосування цін, тарифів, торговельної націнки (знижки). Одночасно за допомогою зустрічної перевірки контролюється своєчасність і повнота оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо виявлені суми претензійного характеру, то ревізія встановлює, як вони відображені на рахунку 374 "Розрахунки за претензіями" і які прийняті рішення для задоволення претензій.

При перевірці реальності сум, які записані на рахунку 374 "Розрахунки за претензіями", можуть бути виявлені факти безгосподарності і зловживання, які працівники підприємства намагаються приховати способом подання необґрунтованих претензій постачальникам. Одночасно вивчаються претензії постачальників і замовників. Ці документи можуть допомогти виявити суттєві недоліки в діяльності підприємства, що ревізується.

Перевірка стану розрахунків з іногородніми постачальниками і покупцями проводиться надсиланням їм копій карток аналітичного обліку розрахунків (контрольної виписки). Цю виписку після перевірки і внесення необхідних виправлень, підпису і засвідчення печаткою підприємство-дебітор повертає підприємству-кредитору. Вивчаючи взаємну вивірку розрахунків, ревізори можуть виявити факти не оприбуткування цінностей окремими матеріально відповідальними особами, нестачі цінностей та інші зловживання. У тих випадках, коли за окремими постачальниками і покупцями ревізія виявила стійку заборгованість, то її обґрунтованість визначається за даними первинних документів, що відображають її виникнення, актами взаємної вивірки розрахунків (інвентаризації розрахунків), встановлюються причини, які перешкоджають своєчасному проведенню розрахунків підприємства, що ревізується, з постачальниками і покупцями. Перевіряється дотримання строків позовної давності заборгованості. У випадках пропуску строків стягнення

заборгованості або нереальності окремих сум, ревізор складає спеціальну відомість як додаток до акта ревізії.

Застосовуючи документальні методичні прийоми, ревізор за актом інвентаризації розрахунків з покупцями і постачальниками, яка проводиться інвентаризаційною комісією підприємства протягом ревізійного періоду, досліджує заборгованість, яка числиться на балансі в цілому і за окремими боржниками, зокрема підтверджену ними, а також виявлену інвентаризаційною комісією як прострочену. За довідкою до акта інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками, складеною бухгалтерією, ревізія встановлює, за що і коли утворилась заборгованість, а також, чи є вона реальною. Виявлені недоліки у дотриманні розрахункової дисципліни конкретизуються в реєстрах бухгалтерського обліку і первинними документами, що до них додаються. Одночасно перевіряється дотримання строків проведення інвентаризації розрахунків із постачальниками і покупцями – на перше число місяця наступного за звітним роком.

Поточну заборгованість покупців і замовників, ревізія перевіряє безпосередньо в установах банку, застосовуючи документальні методичні прийоми. Роздільно перевіряється розрахунково-платіжні документи, строк оплати яких не наступив, покладених банком у картотеку прострочених платежів або зовсім вилучених з оплати внаслідок відмови платників від оплати. Дослідження цих документів дозволяє ревізії виявити недовантаження товарно-матеріальних цінностей або продукції, яка не відповідає встановленим стандартам за якістю, а також завищення цін, неправильне застосування відповідних надбавок.

Розрахунки з постачальниками безпосередньо пов'язані з надходженням товарно-матеріальних цінностей, тому одночасно перевіряють записи за дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” в розрізі постачальників, порівнюють їх з виписками банку та записами за кредитом рахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Записи в журналі 3 за кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” в розрізі постачальників порівнюють з сумою оприбуткування матеріальних цінностей згідно з документами.

У всіх випадках під час ревізії розрахунків із постачальниками і покупцями обов'язково перевіряється дотримання типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що дозволяє виявити не тільки помилки у відображенні розрахункових операцій в обліку, але і виявити факти навмисного спотворення облікових даних з метою приховування зловживань.

### ***3.4. Ревізія розрахунків із підзвітними особами***

Ревізія розрахунків із підзвітними особами включає контроль операцій за витрачанням коштів на операційні і господарські потреби, службове відрядження працівників. При цьому потрібно керуватись відповідними нормативними документами, дотримання яких у процесі ревізії перевіряється за даними аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, головної книги і балансу. Спочатку перевіряється



достовірність даних у реєстрах бухгалтерського обліку і звітності на початок і кінець періоду, що ревізується. Потім ревізією перевіряється дотримання правил витрачання коштів на операційні і господарські потреби (оплат послуг і робіт, придбання канцелярських приладів, проїзних квитків, дрібного господарського інвентарю тощо). Зокрема, з'ясовують, чи затверджене керівником підприємства коло посадових осіб, які користуються правом одержання грошей у підзвіт на вказані витрати, чи дотримується підзвітними особами розрахункова дисципліна, зокрема, подання авансового звіту про витрачені кошти на операційні і господарські витрати – не пізніше наступного дня після одержання авансу, а на витрати на відрядження – не пізніше 3 днів після повернення з відрядження. Перевіряється також, чи не було випадків видачі в підзвіт грошей без подання звіту про раніше отримані кошти. Перевіряючи авансові звіти, ревізор з'ясовує дійсну потребу у коштах на операційні і господарські витрати, порівнює її з фактично виданими грошима підзвітним особам. Застосовуючи документальні методичні прийоми контролю, ревізор досліджує документи, додані до авансових звітів. При цьому встановлюється відповідність їх вимогам Положення про документальне забезпечення бухгалтерських записів у бухгалтерському обліку, затверджене Міністерством фінансів України 24.05.95 р. № 88 в частині їх оформлення, достовірності даних, що в них відображені.

Досліджуються документи за допомогою зустрічної перевірки, взаємного контролю операцій, аналітичної перевірки. Ревізор особливу увагу приділяє перевірці витрат готівки – вантажно-розвантажувальні роботи і послуги, штрафи за простой вагонів і зберігання вантажів та ін. За допомогою зустрічної перевірки і взаємного контролю операції встановлюється, чи не оплачені ці ж самі послуги і штрафи ще й розрахунковими чеками банку або із розрахункового рахунка в банку у безготівковому порядку. Ревізія провадиться з використанням методів аналітичної і логічної перевірки підстав і розцінок для оплати послуг і робіт, виконаних приватними особами, утримання з них податків. При необхідності ревізор, застосовуючи методичні прийоми слідчо-юридичного обґрунтування, відбирає пояснювальні записки від одержувача коштів, вилучає в установленому порядку документи, додані до авансового звіту.

Аналогічно перевіряється придбання за готівку матеріальних цінностей на ринках. При цьому з'ясовують, чи не придбані товарно-матеріальні цінності особами, які їх використовують для господарських потреб без економічної діяльності. Перевіряється оприбуткування придбаних цінностей на складі або коморі, а також оформлення документами їх витрачання.

Під час ревізії операцій, пов'язаних з видачею коштів на службові відрядження та їх використанням, потрібно керуватися Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, що затверджена Міністерством фінансів від 13.03.98 № 58 (в редакції від 10.06.99 р. № 146) та Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон”. Ревізія витрат на службові відрядження і розрахунків з підзвітними особами

потребує використання документальних методичних прийомів контролю. Так, наприклад, застосовуючи методи інформаційного моделювання, ревізія визначає сукупність джерел фактографічної інформації (накази про відрядження працівників, кошторис витрат на відрядження працівників, первинні документи, облікові реєстри тощо) і нормативно-правового регулювання службових відряджень управлінського і виробничого призначення, які використовуються при дослідженні документів, що відображають витрачання коштів на відрядження працівників. У першу чергу, перевіряється обґрунтованість відрядження працівників, вивчається завдання на виконання конкретних робіт у період відрядження і його результат, тривалість відрядження.

Фактичне витрачання коштів на відрядження ревізією перевіряється за авансовими звітами, складеними працівниками, що знаходились у відрядженні, доданими до них документами і узагальненими в бухгалтерському обліку даними на рахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Застосовуючи нормативно-правові методичні прийоми дослідження документів, ревізор перевіряє відшкодування витрат працівниками за період відрядження (транспортні, добові, квартирні) відповідно до поданих документів у розмірах, встановлених нормативними документами і законодавством.

### ***Запитання для самоконтролю***

- 1. Які завдання перевірки розрахункових операцій?*
- 2. Як організується ревізія розрахунків з покупцями й замовниками?*
- 3. У якій послідовності здійснюється ревізія розрахунків із підзвітними особами?*
- 4. Якими нормативними документами керується ревізор під час перевірки витрат на відрядження?*
- 5. Які джерела й послідовність ревізії розрахунків за претензіями?*
- 6. У чому полягає суть методики ревізії розрахунків за відшкодуванням завданих збитків?*
- 7. Який порядок проведення ревізії розрахунків із постачальниками й підрядниками?*
- 8. Назвіть основні джерела ревізії розрахунків за податками і платежами.*
- 9. Який порядок перевірки правильності нарахування податку на прибуток?*
- 10. Як перевірити правильність і своєчасність сплати податку на додану вартість? Якими нормативно-правовими актами керується при цьому ревізор?*
- 11. Як перевірити правильність і своєчасність розрахунків за платежами? Які види платежів підлягають перевірці?*
- 12. Які порушення можуть виникнути під час розрахунків за страхуванням?*

## **ТЕМА 4. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

4.1. Завдання, джерела інформації, методичні прийоми і послідовність процедури контролю.

4.2. Методика перевірки документування, нормування та нарахування заробітної плати.

4.3. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків.

### ***4.1. Завдання, джерела інформації, методичні прийоми і послідовність процедури контролю***

В умовах ринкових відносин виникає необхідність у радикальних змінах організації та стимулюванні праці. Найбільш адекватною для ринкових умов є організація та оплата праці на основі передової технології, що дає можливість підвищувати продуктивність праці. Об'єктивною основою розвитку сучасних форм оплати праці є тенденція забезпечення повної самостійності підприємств. У питаннях найму та оплати праці, розмежування сфери державного і договірної регулювання цих відносин на підприємствах незалежно від форм власності.

На сьогодні форму і систему оплати праці вибирає керівник підприємства.

Після скасування обмеження фонду споживання держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, яка встановлюється Кабінетом Міністрів України.

На підприємствах може також застосовуватись оплата праці за трудовими угодами і контрактами.

Трудова угода укладається між підприємством і працівником, який залучається зі сторони для виконання конкретної роботи, яку неможливо виконати силами підприємства або на договірних умовах з іншими підприємствами і організаціями.

У сучасних умовах досить широко застосовується оплата праці за контрактом, що дає можливість забезпечувати нормальні взаємовідносини двох контрагентів контракту. Ця форма ґрунтується на домовленості сторін і пов'язується з виконанням умов контракту. При прийомі на роботу за контрактом власник підприємства чи уповноважений ним орган зі згоди працівника може встановлювати такі умови праці, які визначені в колективній угоді.

Головними складовими елементами контракту є: строк його дії; права, обов'язки та відповідальність сторін; умови оплати та організації праці; підстави припинення та розірвання контракту; соціально-побутові та інші умови, що необхідні для виконання сторонами своїх обов'язків.

При оплаті праці за контрактом доцільно передбачати постійні і додаткові реквізити. Постійна частина заробітної плати залежить від характеру виконаної роботи і визначається сторонами в індивідуальному порядку. Змінна частина залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства, що

підвищує зацікавленість працівника в результатах своєї праці. Контрактна форма наймання та оплати праці є загальноприйнятною в міжнародній практиці, її впровадження в роботу забезпечує проведення ефективної кадрової політики, а також запровадження нової системи матеріального стимулювання працівників.

Впровадження нової технології процесу оплати праці підвищує продуктивність праці лише тоді, коли застосовуються прогресивні норми і нормативи, форми і системи оплати праці.

Під час контролю вивчають і досліджують форму і систему організації оплати праці, тому що в умовах ринкової економіки система оплати праці залежить не тільки від результатів роботи працівників підприємства, але й від ефективності діяльності його виробничих підрозділів.

У нових умовах ринкової економіки значно змінилися процедури контролю і ревізії. На сьогодні фонд оплати праці і трудові ресурси не є плановими, кожне підприємство самостійно визначає кількісний склад та суму витрат на оплату праці. Але при цьому обов'язково враховують можливості підприємства у виділенні певної суми коштів на оплату праці. В обліку ці витрати відображаються на рахунку 81 "Витрати на оплату праці". У сучасних умовах поряд із ревізією значну роль відіграє внутрішній контроль із боку керівників підприємств і бухгалтерської служби. Ці працівники повинні здійснювати оперативний контроль за використанням трудових ресурсів і фондів оплати праці з метою ефективного використання цих витрат. У системі контролю важливою його формою є ревізія операцій з оплати праці. Завданням ревізії є активізація господарського механізму, яка націлена на раціональне використання трудових ресурсів та правильне визначення розподільчих функцій за розмірами трудових витрат.

Ревізію операцій щодо оплати праці доцільно здійснювати в такому порядку: перевірка обґрунтованості нормативів щодо оплати праці, розцінок, ставок заробітної плати, правильність її нарахування та розрахунків з персоналом, перевірка документального обґрунтування і обліку за заробітною платою та витрат, пов'язаних з оплатою праці.

Під час ревізії особливе значення має використання фактографічної інформації, що наведена в таблиці 2.

У таблиці конкретизується облікова, позаоблікова інформація, що підлягає перевірці під час ревізії, розкривається її зміст та визначається використання в контрольно-ревізійному процесі.

Під час ревізії важливо обґрунтувати операції щодо оплати праці відповідними законодавчими актами та діючими нормативами, що наведені в таблиці 3.

У наведених таблицях обґрунтовується фактографічна (облікова) і нормативно-законодавча інформація, яка використовується під час ревізії. Фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а нормативно-законодавчу інформацію ревізор використовує для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій.

**Фактографічна інформація, що використовується під час контролю  
трудових ресурсів і ревізії операцій щодо оплати праці**

№ п/п	Назва документа	Зміст інформації	Використання інформації в контрольно-ревізійному процесі
1	2	3	4
1.	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників	Контроль приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства
2.	Особова картка	Професійна і соціальна характеристика працівника	Перевірка якісних показників працівників
3.	Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу	Порядок переміщення робітників у межах підприємства	Перевірка дотримання трудового законодавства
4.	Наказ про надання відпустки	Облік використання відпусток працівниками	Те ж саме
5.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Порядок припинення трудових відносин із працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
6.	Табель обліку використання робочого часу і розрахунків заробітної плати	Щоденний облік використання робочого часу	Контроль використання робочого часу
7.	Розрахунково-платіжна відомість	Порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам	Контроль оплати праці
8.	Особові рахунки працівників	Облік заробітної плати працівника за весь період роботи на даному підприємстві	Контроль обліку праці й її оплати
9.	Наряди на виконання робіт і їх оплату	Облік виконання робіт і їх оплата	Контроль виконання робіт і їх оплата
10.	Маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами	Те ж саме	Те ж саме
11.	Відомості (машинограми) аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 66 "Розрахунки з оплати праці"	Облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками і службовцями	Контроль використання заробітної плати (оплати праці) і розрахунків із робітниками і службовцями

**4.2. Методика перевірки документування, нормування та нарахування заробітної плати**

Незалежно від діючих на підприємстві форм і систем оплати праці, у першу чергу, необхідно перевірити облік особового складу, що ведеться в відділі кадрів підприємства.

У зв'язку з цим перевіряють рух особового складу, що оформляється первинними документами: наказом або розпорядженням по підприємству про прийом на роботу (П-1), переведенням (П-5), звільненням (П-8), наданням відпустки (П-6).

Під час контролю перевіряються особові картки, які ведуться на кожного працівника, де зазначають необхідні анкетні дані і фіксуються всі зміни, що відбуваються в його роботі. Поряд з цим перевіряють правильність присвоєння кожному працівникові табельного номера, причому кожному виробничому підрозділу відводиться своя серія номерів.

Потім перевіряють правильність ведення оперативного обліку використання робочого часу, який може вестись або в цілому по підприємству, або по кожному виробничому підрозділу в спеціальному табелі обліку використання робочого часу (П-12 або П-13). На підставі цього табеля в розрізі кожного місяця і кожного працівника перевіряють підрахунки і правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількість неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час та розрахунки із заробітної плати.

Система обліку особового складу і використання робочого часу, в першу чергу, повинна контролюватися в період поточної діяльності підприємства відповідними працівниками.

Методика контролю нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці.

Розрахунок оплати праці робітників відрядників і визначення об'єму виконання робіт перевіряють на підставі первинних документів обліку виробітку. Для перевірки операцій, пов'язаних з виробітком продукції, заробітною платою, використовуються затверджені у встановленому порядку форми облікової документації, що залежать від характеру виробництва, системи організації й оплати праці та інших особливостей підприємства. При здійсненні контролю на підприємстві або його підрозділах з дрібносерійним і індивідуальним виробництвом, при проведенні разових ремонтних робіт використовуються нагромаджувальні або разові наряди (П-40, П-41). Якщо виробничий процес носить серійний характер, то контроль операцій, пов'язаних із виробітком, доцільно здійснювати на підставі маршрутних карт, які виписуються на партію деталей і супроводжують її по всьому технологічному процесу їх обробки. Це дозволяє використовувати маршрутні карти як єдиний документ для контролю виробітку і нарахування заробітної плати.

При акордній системі оплати праці контроль здійснюють на підставі документів і обліку виконаних робіт та даних нарахування заробітної плати на підставі нарядів (П-40, П-45), які виписуються на окремі виробничі процеси і видаються бригаді або робітникові на початку роботи. У комплексних бригадах правильність нарахування заробітної плати перевіряють шляхом множення комплексної відрядної розцінки на об'єм робіт, виконаних бригадою.

На державних підприємствах, де розподіл заробітної плати між членами бригади здійснюється за фактичними ставками фактично відпрацьованого часу, необхідно перевірити коефіцієнт трудової участі кожного працівника та визначити реальний здобуток кожного члена бригади в результаті колективної праці залежно від її індивідуальної продуктивності та якості. При ревізії підсобних, допоміжних виробництв, обслуговуючих господарствах для перевірки виконаних робіт використовуються відомості виробітку продукції (П-17), відомості виходу продукції (КС-22), дорожні листи (N-4) та інші документи.

При ревізії розрахунків заробітної плати спеціалістів при повному робочому місяці перевіряють правильність присвоєння посадових розрядів згідно з наказом по підприємству відповідно до зайнятої посади. Перевірка розрахунку заробітної плати при неповному робочому місяці здійснюється шляхом ділення посадового окладу на кількість робочих днів цього місяця і множення денної заробітної плати на кількість відпрацьованих робочих днів (за табелем).

Перевірка нарахування заробітної плати працівникам за тарифами здійснюється шляхом множення годинної тарифної ставки на кількість годин зміни.

Крім оплати праці за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, відпрацьований час, перевіряють нарахування інших видів виплат за нормами, передбаченими діючим законодавством, а саме:

- за роботу в святкові і вихідні дні, де оплата здійснюється у подвійному розмірі;
- за роботу в нічний час, що оплачується у підвищеному розмірі, встановленому тарифною угодою і колективним договором, але не нижче 20 %;
- за часи простоїв не з вини працівника, що оплачується згідно з розрахунками не нижче 2/3 тарифної ставки (окладу).

На підприємстві перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника. Види нарахувань, що включаються до середньої заробітної плати, порядок її обчислення регулюються діючою в даний час Постановою КМУ “Порядок обчислення середньої заробітної плати” від 8.02.95 р. № 100 з доповненнями.

Оплата виконання працівниками державних та громадських обов’язків та деякі інші види виплат визначаються згідно з розрахунком середнього заробітку за попередні два календарні місяці роботи.

Контроль розрахунків з персоналом щодо оплати праці залежить від чисельності працівників і порядку оформлення операцій за нарахуванням заробітної плати і форми розрахунків. Так, наприклад, нарахування заробітної плати залежно від чисельності працівників може оформлюватись або розрахунково-платіжною відомістю, або окремо розрахунково-платіжною і платіжною відомостями. Розрахунково-платіжні відомості (Т-49) застосовується, в основному, на невеликих підприємствах із постійним складом працівників. На практиці частіше застосовується окремо розрахункові відомості

(Т-51) і окремо платіжні відомості (Т-53). Дані з заробітної плати кожного працівника нагромаджуються на особових рахунках (Т-54). При ревізії перевіряють також правильність нарахування і оплати днів відпустки, що здійснюється з урахуванням середнього заробітку за 12 попередні календарних місяців. Цей середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів і дає в результаті середньоденний заробіток працівника. Одержаний середньоденний заробіток множиться на кількість днів відпустки і визначається сума оплати чергової відпустки. Ці розрахунки відпускних працівникам перевіряють на підставі застосування методів аналітичної перевірки.

Відповідно до діючого законодавства перевіряють різні утримання із заробітної плати, а саме: утримання податку з доходів фізичних осіб та піль по ньому; утримань згідно з виконавчими листами, профспілковими внесками (за заявою працівників), невикористаних підзвітних сум та сум компенсації матеріальних збитків тощо.

#### ***4.3. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків***

Для управління господарською діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємствах, необхідний постійний, абсолютно обґрунтований, юридично підтверджуючий облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації. Тому під час ревізії необхідно контролювати процес проходження і обробки документації щодо обліку операцій щодо оплаті праці, що відображено на рисунку 12. Цей процес контролю включає перевірку: табелів виходу на роботу, розрахунково-платіжних відомостей, бухгалтерських записів у журналі за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці".

З метою підвищення оперативності контролю розрахунків щодо оплати праці доцільно суму, яка належить до сплати працівникам підприємства, включати в таблицю роботи або окрему відомість і на підставі цих даних відображати при обліку операції з оплати праці, не чекаючи складання в кінці місяця розрахунково-платіжної відомості.

Перевіряють також організацію бухгалтерського обліку операцій з оплати праці. При цьому необхідно звертати увагу на скорочення обсягу документації і поліпшення її якості, тому що документація є первинною стадією відображення цих операцій і основою бухгалтерських записів на цій ділянці обліку. Перевірка і обробка документів із нарахуванням заробітної плати є найбільш трудомісткою стадією контролю. Тому важливе значення має використання комп'ютерної техніки, пов'язаної з перевіркою операцій щодо оплати праці і розрахунків із персоналом.

Облік основної та додаткової заробітної плати ведеться у відповідному обліковому реєстрі за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці", де узагальнюються інформація цих розрахунків. За даними кредитового сальдо за цим рахунком перевіряють суму заборгованості підприємства працівникам із нарахованої, але не виданої заробітної плати. Перевірка оборотів за дебетом



зазначеного рахунка дає можливість перевірити суми видані готівкою або через перерахування, а також суми, утримані із заробітної плати.

Нараховані суми основної та додаткової заробітної плати працівників основного та допоміжного виробництв відносять на собівартість продукції, робіт, послуг відповідно до діючих Правил застосування Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

У промислових підприємствах такі нарахування заробітної плати перевіряють за дебетом рахунків: 23 “Виробництво”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 81 “Витрати на оплату праці”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати і за кредитом рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці”. Поряд з цим за кредитом рахунка 81 “Витрати на оплату праці” виділяється 6 субрахунків, де відображаються витрати за їх видами і напрямками витрат. За дебетом цього рахунка перевіряють суми визначених витрат на оплату праці, а за кредитом – правильність списання витрат на відповідні рахунки та нарахування заробітної плати за час чергових відпусток, допомоги по тимчасовій непрацездатності, премії та інші види матеріального заохочення.

За дебетом зазначеного рахунка відображаються видані суми заробітної плати, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, депонована заробітна плата, а також суми утримань із заробітної плати у формі податків, утримань за виконавчими листами та інших утримань, що передбачені законодавством України.

Не видана в строк заробітна плата (через неявку одержувачів) перевіряється за дебетом рахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою” і за кредитом рахунка 662 “Розрахунки з депонентами”.

Перевірка операцій, пов'язаних з нарахуванням резерву на відпустку, здійснюється за дебетом рахунка 814 “Оплата відпусток” і за кредитом рахунка 47 “Забезпечення наступних витрат і платежів”. Одночасно з цим перевіряються правильність відображення сум відпускних за кредитом рахунка 814 “Оплата відпусток” в дебет, відповідно, на рахунки: 23 “Виробництва”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” і інші. Резервування протягом року сум відпускних працівникам обумовлюється тим, що чергові відпускні працівникам надаються нерівномірно. Для того, щоб забезпечити рівномірне включення в собівартість продукції, робіт, послуг сум для оплати відпусток, проводиться резервування цих затрат у розмірі відповідного процента від фактично нарахованої основної заробітної плати. Резерв створюється не тільки на заробітну плату на час відпусток, але й на належні відрахування на соціальні заходи.

На суму резерву на оплату наступних відпусток дебетуються рахунки, на які відноситься основна заробітна плата і кредитується рахунок 47 “Забезпечення наступних витрат і платежів”.

На підприємствах із сезонним характером виробництва і на підприємствах, що надають відпустки одночасно всьому персоналу, витрати по оплаті відпусток можуть відноситись безпосередньо на відповідні рахунки в момент їх нарахування, а в період масових літніх відпусток для рівномірності

віднесення на собівартість продукції витрат використовується рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”. Протягом звітнього року ці суми повинні бути списанні на виробничі рахунки. Суми відпускних, нараховані працівникам в поточному звітному місяці, що належать за дні відпустки, які відносяться до наступного місяця, включаються до витрат виробництва наступного місяця. Перевірка правильності відображення заробітної плати на відповідних рахунках виробничих затрат здійснюється на підставі зведеної відомості її розподілу за кодами виробничих затрат, що складається бухгалтерією на основі первинних документів по заробітної плати. У відомості перевіряють правильність призначення витрат за дебетом рахунків, на які відносять нараховану суму заробітної плати.

При журнально-ордерній формі обліку перевірка нарахування заробітної плати здійснюється в журналі 5 або 5-А, а виплата заробітної плати – в журналі 1 за рахунком 301 “Каса в національній валюті”, утримання з заробітної плати податків у бюджет, сум за виконавчими листами, а також своєчасно не видана заробітна плата – в журналі 5 або 5-А.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці може вестись також на картках, особових рахунках, нагромаджувальних відомостях (журнали) або в пам'яті персональних машин (ПЕОМ). Розрахунково-платіжні відомості зіставляють із відповідними картками, особовими рахунками, нагромаджувальними відомостями або з даними пам'яті в персональних електронно-обчислювальних машинах.

Необхідно перевірити також достовірність звітності з оплати праці, порівняти дані звітності з реєстрами бухгалтерського обліку (журналами 5 або 5-А), особовими картками робітників і первинними документами: нагромаджувальними і розроблюваними відомостями з оплати праці, розрахунково-платіжними відомостями, нарядами, відомостями обліку виробітку, табелями обліку відпрацьованого часу, цеховими звітами, записами з обліку в журналі за кредитом субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою”, а також з особовими рахунками (картками) та іншими реєстрами аналітичного обліку. Крім того, під час ревізії застосовують прийоми аналізу. Порівнюють суму і рівень заробітної плати згідно з нормативом щодо фактичних витрат на заробітну плату. Нормативні або планові показники корегують процент виконання плану обсягу випуску продукції, з'ясовують вплив на витрати за заробітною платою структури випущеної продукції. Особливу увагу звертають на доплати за понаднормові роботи, оплату простоїв, брак, з'ясовують, чи немає випадків приписок обсягів випущеної продукції, за яку нарахована заробітна плата, чи немає завищення тарифних розрядів робітників, завищення норм виробітку та розцінок.

При перевірці з'ясовують, чи немає випадків нарахування заробітної плати особам, які взагалі не значились у відділі кадрів. Крім того, перевіряють, чи правильно зазначені показники відпрацьованого часу. Ці показники порівнюють з даними табельного обліку. Це дасть можливість виявити випадки включення у відомості для нарахування оплати праці осіб, які були раніше звільнені, або вигаданих осіб чи нарахування одночасно зарплати і оплати за

лікарняними листами, або нарахування особам, які взагалі не працювали на підприємстві.

З'ясовують також, чи немає випадків, коли в різні розрахунково-платіжні відомості включають одних і тих же осіб і тому двічі виплачують заробітну плату.

Перевіряють, чи немає випадків подвійного нарахування заробітної плати за одну і ту ж випущену продукцію (тобто нарахування за приписки фактично не випущеної продукції). Для цього порівнюють фактичний випуск продукції з даними нарянів, за якими оплачена продукція, або порівнюють із показниками виробничих звітів, маршрутних листів, даними виробничих цехів і даними прибутково-видаткових накладних на здачу продукції на склад. З'ясовують також, чи немає випадків нарахування заробітної плати за продукцію, яка взагалі не вироблялася або нарахування заробітку за випуск продукції, яка вважається як незавершене виробництво.

Приписки в обліку невиробленої продукції можна встановити шляхом порівняння показників, що відображені в документах про випуск продукції з показниками цехових журналів, маршрутних відомостей. Факти неправильного нарахування заробітної плати можна виявити шляхом порівняння первинних документів щодо обліку виробництва продукції за окремі дні з даними табельного обліку і показниками обліку особового складу працівників підприємства у відділі кадрів.

Достовірність нарахування заробітної плати виявляється також порівнянням обсягу випуску за структурою, що відображена в документах із даними оперативного обліку (картками обліку виробітку, що ведуться в цехах). Все це дає можливість визначити, чи немає випадків включення для нарахування заробітної плати обсягів не випущеної продукції з метою незаконного одержання заробітної плати.

У тих випадках, коли ведеться позаомовний аналітичний облік витрат, необхідно співставити суми нарахованої заробітної плати з урахуванням кожного замовлення. Звертають також увагу на можливі випадки нарахування великих сум оплати плати. Для цього ретельно перевіряють наряди і документи, з'ясовують можливі випадки оплати праці за роботи, які не передбачені технологією виробництва або оплати за виправлення внутрішнього браку. Особливу увагу приділяють перевірці можливих випадків необґрунтованого завищення розрядів працівникам, з'ясовують, чи всі наряди правильно оформлені. Перевіряють також наряди допоміжних цехів (ремонтних майстерень, експериментальних цехів). Це пояснюється тим, що тут частіше всього мають місце факти виписки нарянів на роботи, які фактично не виконувались. Для цього використовують методи контрольного обміру обсягу виконаних робіт і особливо визначення обсягу незавершеного виробництва продукції або окремих замовлень. Ретельно перевіряють ті наряди, які мають відхилення від нормального виробничого процесу та різні доплатні листи і листи простоїв.

У ряді випадків оплата простоїв оформляється під виглядом виконаних робіт, непередбачених технологією виробництва.

Однією із важливих ділянок ревізії є вибіркоче зіставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних документах, з даними підрахунків накопичувальної відомості згідно з табличними номерами працівників, а також звіряння даних цих відомостей із сумами, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості. Дані розрахункових і нагромаджувальних відомостей порівнюють з даними кредитового обороту за рахунком 66 “Розрахунки по оплаті праці” за даними журналів 5 або 5-А. Якщо виявляються розходження між нагромаджувальними відомостями і розрахунково-платіжною відомістю, то це може бути наслідком включення в цю розрахунково-платіжну відомість вигаданих осіб або безпідставне нарахування доплати окремим особам.

При ревізії звертають увагу також на можливі випадки спотворення при обліку даних про фактично відпрацьований час, що призводить до незаконного нарахування заробітної плати. Для цього доцільно вибірково звірити чисельність працівників за розрахунково-платіжною відомістю з даними табеля відпрацьованого часу, особових карток у відділі кадрів та даними фактично випущеної продукції або виконаної роботи. Це дозволяє виявити факти включення у розрахунково-платіжні відомості нарахування заробітної плати особам, які не працюють на підприємстві. Особливо ретельно перевіряють нарахування заробітної плати за виконання окремих випадкових або разових робіт за трудовими угодами, за завищеними розцінками.

За допомогою контрольних підрахунків по вертикалі і горизонталі в розрахунково-платіжних відомостях перевіряють правильність цих підрахунків у цих відомостях. Виявляють також приписки в підсумках розрахунково-платіжних відомостей за одним і тим же видом оплати праці в графі “Всього нараховано” і у графі відомості “Сума до видачі” на одну і ту ж суму.

### ***Запитання для самоконтролю***

- 1. Які документи й реєстри бухгалтерського обліку використовуються ревізором під час ревізії розрахунків з оплати праці?*
- 2. Особливості контролю розрахунків із депонентами.*
- 3. Методика ревізії розрахунків за соціальним страхуванням.*
- 4. Як нарахувати відпускні?*

## **ТЕМА 5. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ ТА РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

- 5.1. Завдання, джерела інформації і методичні прийоми контролю
- 5.2. Перевірка наявності та збереження виробничих запасів.
- 5.3. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування виробничих запасів
- 5.4. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям виробничих запасів.
- 5.5. Контроль і ревізія малоцінних та швидкозношуваних предметів

### ***5.1. Завдання, джерела інформації і методичні прийоми контролю***

На підприємствах промисловості у процесі виробництва використовується велика кількість матеріалів. Матеріальні цінності займають

найбільшу питому вагу в собівартості продукції. Забезпечення збереження і раціональне їх використання є одним із вирішальних умов підвищення ефективності виробництва продукції. У зв'язку з цим однією із важливих умов ревізії є перевірка використання матеріальних ресурсів, збільшення випусків економічно вигідних видів продукції, зменшення питомої ваги витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції. Тому правильна організація контролю за витратами матеріалів має першочергове значення в процесі збереження і витрачання матеріальних цінностей. Завдання контролю і ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням матеріалів;
- збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання та на всіх стадіях їх руху;
- договірно-розрахункової системи матеріально-технічного постачання, правильності і своєчасності розрахунків з постачальниками;
- використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- стану аналітичного (складського і бухгалтерського) обліку матеріалів та правильності визначення їх собівартості;
- правильності встановлення номенклатурних цінників та обґрунтованості визначення собівартості продукції.

У системі контролю і ревізії важливе значення має використання ревізором законодавчих та нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини підприємств із постачальниками, систему постачання, приймання та відпуск матеріалів. Це дає можливість перевірити під час ревізії систему нормативно-правового забезпечення, тобто обґрунтувати перевірку дотримання на підприємстві законності операцій з товарно-матеріальними цінностями.

Фактична і документальна перевірка операцій з товарно-матеріальними цінностями включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Особливе значення під час ревізії має правильне використання ревізором процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей. Ревізію операцій із товарно-матеріальними цінностями потрібно розпочинати з їх інвентаризації та обстеження складського зберігання матеріалів. Для цього необхідно правильно визначити об'єкти інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Під час ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями, їх рухом і зберіганням важливе значення має також правильне застосування документальних методичних прийомів і способів, що потребує обґрунтованої документальної перевірки цих операцій.

## ***5.2. Перевірка наявності та збереження виробничих запасів***

Під час ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями поряд з перевіркою облікової документації важливе значення мають методи фактичного контролю. Одним із методів такого контролю є інвентаризація матеріальних цінностей. Для цього ревізійна група (ревізор) організує інвентаризацію матеріальних цінностей.

Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей на об'єктах їх збереження під час ревізії можуть здійснюватись як повні, так і вибіркові та контрольні інвентаризації цінностей. Найбільш ефективною під час ревізії є повна інвентаризація матеріальних цінностей, що забезпечує перевірку всіх їх видів і сортів підприємства, що ревізується. Повна інвентаризація цінностей у процесі ревізії може здійснюватись раптово на всіх об'єктах або почергово.

Одночасне здійснення інвентаризації цінностей у всіх місцях зберігання дає можливість попереджувати приховування нестач або лишків цінностей. Але у зв'язку з тим, що повна інвентаризація потребує формування в короткий термін багатьох інвентаризаційних комісій (інколи одночасно), під час ревізії може організовуватись на складах вибіркова інвентаризація цінностей. Суть такої інвентаризації полягає в тому, що фактичною перевіркою охоплюються тільки окремі цінності. Така інвентаризація цінностей проводиться тоді, коли на складі порівняно недавно (наприклад у межах одного кварталу) була здійснена повна інвентаризація цінностей.

Різноманітністю вибіркової інвентаризації є контрольна інвентаризація, яка здійснюється у процесі або зразу ж після проведення суцільної або вибіркової інвентаризації цінностей. Вона, як правило, носить тільки характер поточного контролю процесу інвентаризації на тому або іншому об'єкті і охоплює 10–15 % найбільш цінних назв цінностей, зазначених в інвентаризаційному описі, але не менше 10 % їх загальної кількості. З метою забезпечення повноти контролю за збереженням цінностей на об'єктах підприємства, що ревізується, необхідно з самого початку ревізії обґрунтувати, як організувати повні чи вибіркові інвентаризації, щоб охопити фактичною перевіркою всі цінності тієї або іншої їх групи. Вибіркова інвентаризація цінностей не повинна бути лише перевіркою “на угад” і якщо за окремими цінностями у картках (книгах) складського обліку є записи, які здійснені “червоним сторно” або великі суми нерухомих залишків цінностей, важливо забезпечити повну їх інвентаризацію.

Поряд з інвентаризацією цінностей під час ревізії підприємств здійснюється обстеження дотримання умов їх збереження. Зберігання матеріальних цінностей розмежовується за матеріально відповідальними особами. При перевірці необхідно мати на увазі, що на окремих підприємствах складські приміщення не відповідають вимогам. Це призводить до перевантаження складів, порушення системи зберігання, ускладнює відпуск цінностей. У таких випадках необхідно звернути увагу на те, які приймаються заходи щодо розширення складських приміщень.

У процесі обстеження перевіряють огородження території і можливість безконтрольного доступу на територію підприємства, стан охорони складів і

території підприємства. Перевірці підлягає дієвість пропускнуої системи контролю вивезення вантажів із території підприємства. Ревізор з'ясовує, скільки разів проводились контрольні перевірки вивезення вантажів адміністрацією підприємства. При ревізії пропускнуої системи необхідно враховувати взаємозв'язок між окремими територіально-відокремленими спеціалізованими цехами, філіалами, підприємствами і головним підприємством. Оформлення перепустки на вивіз при внутрішньому переміщенні цінностей вимагає від працівників підприємства і ревізора детального контролю, матеріали якого можуть бути використані як джерела контролю при виявленні порушень і зловживань у діяльності цехів і філіалів, неповному оприбуткуванні цінностей, приписках, крадіжках, спотвореннях в обліку. При значних крадіжках, порушеннях пропускнуго режиму, неприйнятті відповідних заходів зі сторони посадових осіб складається опис затримань із вкраденим майном на прохідній підприємства. Дані беруть із книги чи журналу затримань, який веде охорона підприємства.

При обстеженні необхідно провести вибіркочу перевірку вантажів, що вивозяться на підставі даних пропусків. Найбільш доцільно перевіряти матеріальні цінності, які відправляються місцевим покупцям. Перевіряючі розпечатують вагони, контейнери, пакувальну тару, співставляють фактичну кількість, асортимент, якість і вартість матеріальних цінностей, що вивозяться з даними рахунків-фактур, наказів-накладних, специфікацій, ярликів, пропусків і інших супровідних документів. Особливе значення тут має момент раптовості. Безпосередньо на складах також проводяться аналогічні контрольні перевірки фактичної наявності матеріальних цінностей. При перевірці враховують результати попередніх контрольних перевірок та інвентаризацій, строки їх проведення, виявлені порушення в складському обліку, розміри залишків на день перевірки, сигнали про крадіжки і зловживання. Одночасно з контрольними вибіркочими інвентаризаціями матеріальних цінностей перевіряються ваговимірювальні прилади. При перевірці необхідно враховувати, що цілий ряд видів сировини і матеріалів відображається в декількох одиницях виміру: за кількістю штук і вагою, кількістю штук і площею, вагою і місткістю, фактичною і кондиційною вагою, фізичними і умовними одиницями виміру. Тому доцільно проводити перевірку фактичної наявності цих матеріальних цінностей і співставлення їх з обліковими даними в декількох одиницях виміру. Виявлені розходження щодо окремих вимірників будуть вказувати на ознаки порушення встановлених правил прийому, зберігання і відпуску певних видів матеріальних цінностей, факти крадіжок і зловживань. При перевірці складів з'ясовують систему контролю якості цінностей, що надходять від постачальників, правильність приймання їх за кількісними і якісними показниками. Для перевірки залучають лабораторні журнали, досліджують результати лабораторних аналізів обґрунтовують, заходи, прийняті щодо постачальників неякісної сировини.

При обстеженні складів ревізор розглядає проведення контрольних перевірок складів і вибіркочих інвентаризацій матеріальних цінностей робітниками відділів постачання, збуту і бухгалтерії підприємства, їх кількість,

результати, номенклатуру матеріалів, що перевіряються, і прийняті заходи за результатами перевірок. На підприємстві повинен бути розроблений план таких перевірок на всіх складах, який не підлягає розголошенню. Разом з такими контрольними перевірками ревизор досліджує систему відпуску матеріалів на виробництво. Правильність визначення їх кількості за допомогою ваговимірювальних приладів, контроль з боку представників цехів, точність і своєчасність оформлення відпуску матеріалів відповідними документами. Невід'ємною частиною ревізії зберігання матеріальних цінностей на складах є перевірка складського обліку. З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Матеріальний відділ бухгалтерії повинен систематично контролювати правильність записів у картках складського обліку на основі первинних документів та обґрунтовувати визначення сальдо після кожної операції. Такий контроль особливо необхідний в умовах застосування оперативного-сальдового обліку матеріалів, коли в бухгалтерії ведеться облік тільки у вартісному вираженні за групами матеріалів. Бухгалтер матеріального відділу бухгалтерії при цьому методі обліку підписується в картках складського обліку за правильність кожної записаної операції на основі первинних документів. Не дивлячись на це, практика контрольно-ревізійної роботи показує, що основними порушеннями в обліку матеріалів на картках сортового обліку є: наявність від'ємних перехідних залишків ("червоне" сальдо) щодо окремих видів матеріальних цінностей; відсутність записів надходження матеріалів за окремими прибутковими документами; розходження між даними карточок сортового обліку і даними обліку в бухгалтерії; завищення кількості списаних на витрати матеріалів порівняно з витратними документами; неправильний підрахунок залишків; наявність залишків матеріалів в одному вимірнику і відсутність їх в іншому, якщо облік даного матеріалу ведеться в декількох вимірниках.

Факти "червоних" залишків свідчать про неповне або несвоєчасне оприбуткування надходження матеріальних цінностей, списання завищеної кількості матеріалів на виробництво проти фактично відпущених, заміни даних оформленого документа, складання безтоварних документів на відпуск матеріалів, неправильний підрахунок перехідних залишків, не оприбуткування повернутих з цехів матеріалів тощо. Від'ємні ("червоні") залишки після чергового надходження даного матеріалу тимчасово закриваються, а кількість товарно-матеріальних цінностей на цю величину зменшується. Від'ємні залишки показують розмір неврахованих матеріалів і можуть бути резервом для крадіжок. Після з'ясування причин їх утворення при прийманні документів матеріального обліку бухгалтером чи в процесі ревізії необхідно оприбуткувати матеріальні цінності на величину розміру "червоних" залишків і вивести реальні залишки.

Окремі прибуткові документи, особливо за невідфактурованими поставками, можуть бути не відображені в картках сортового обліку. Для їх виявлення необхідно раптово перевірити всі первинні документи завідувача складом на його робочому місці.



Розходження між даними складського і бухгалтерського обліку виявляють шляхом співставлення залишків у сальдовій книзі з залишками, підрахованими бухгалтерією в оборотних відомостях за групами матеріалів. Необхідно також перевірити, чи не допускалось списання аналогічних розходжень за рахунок відхилень в оцінці матеріалів або за рахунок транспортно-заготівельних витрат замість встановлення дійсних причин. Навмисне завищення кількості списування на витрати матеріалів порівняно з первинними документами і неправильний підрахунок залишків матеріальних цінностей (у бік зменшення) в картках сортового обліку може здійснюватись практично за рахунок округлення показників (наприклад, до 10, 100 і т. д.). Ці порушення можуть бути виявлені шляхом виправлення і підчисток у картках, а також шляхом порівняння кількості відпущених матеріалів у цех за документами складу з кількістю одержаних матеріалів згідно з документами цеху. Крім того, зазначені порушення призводять до розходження між даними складського і бухгалтерського обліку. Невідповідність залишків матеріалів, які обліковуються в декількох вимірниках, вказує на недостовірність первинних документів за операціями надходження та витрачання і порушення встановленого порядку приймання і видачі матеріальних цінностей. У цих випадках необхідним є поопераційне дослідження первинних документів. На основі результатів дослідження складського господарства і стану зберігання матеріальних цінностей ревизор може вимагати проведення суцільної інвентаризації матеріальних цінностей на окремих складах і у окремих матеріально відповідальних осіб. У процесі ревізії необхідно перевірити всі документи, де відображають дані проведення інвентаризацій матеріальних цінностей за період, що ревізується (накази про проведення інвентаризації і створення інвентаризаційних комісій, інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, протоколи інвентаризаційних комісій, реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені результати інвентаризації). При перевірці матеріалів інвентаризації звертають увагу на повноту охоплення інвентаризацією всіх матеріальних цінностей на складах і інших місцях їх зберігання та у всіх матеріально відповідальних осіб, дотримання строків і умов її проведення, правильність оформлення результатів інвентаризації, виявлені лишки та нестачі матеріальних цінностей; обґрунтованість і законність зарахування пересортиці, списання недостач, правильність віднесення недостач і псування матеріалів за рахунок винних осіб, повноту оприбуткування лишків; своєчасне і правильне відображення результатів інвентаризації в обліку. Особливу увагу приділяють вивченню правильності прийнятих рішень за результатами інвентаризації.

Потрібно знати, що на деяких підприємствах фактична наявність матеріальних цінностей інвентаризаційними комісіями не перевіряється, а залишки записуються в інвентаризаційні описи за даними складського обліку. У цих випадках за даними порівняльних відомостей звичайно не буває ніяких розходжень. Це призводить до того, що при повторних інвентаризаціях часто виявляються значні відхилення фактичних залишків від облікових даних. Мають місце випадки, коли в порядку пересортиці списуються недостачі одних видів матеріальних цінностей за рахунок лишків інших. Недостачі у одних

матеріально відповідальних осіб списуються за рахунок лишків інших чи окремі нестачі цінностей списуються тому, що при попередніх інвентаризаціях встановлювались лишки. Зустрічаються пересортиці у вигляді недостач матеріальних цінностей I сорту і лишків II сорту, що може бути джерелом крадіжок на різницю у вартості цих різних сортів цінностей. Ревізор повинен враховувати, що пересортиці при інвентаризаціях найчастіше утворюються за рахунок створення неврахованих залишків матеріальних цінностей із метою вилучення облікованих, більш дефіцитних і дорожчих, більш якісних і підвищеної сортності матеріалів і продукції; заміни окремих позицій матеріальних цінностей без оформлення документів, помилок при оформленні документів і неправильних записів у картках складського обліку, зайвого списання сировини і матеріалів на виробництво. Кожний випадок зарахування пересортиці матеріальних цінностей необхідно досліджувати з метою попередження необґрунтованого перекриття недостач, виявлення винних осіб і віднесення недостач за їх рахунок. При ревізії результатів інвентаризації звертається увага на недопустимість зарахування пересортиці щодо неоднорідних матеріальних цінностей, у різних матеріально відповідальних осіб, за різні інвентарні періоди часу, в грошовому, а не в кількісному вираженні. Не можна включати пересортиці, свідомо створені матеріально відповідальними особами. Наприклад, лишки сировини і матеріалів на складі і недостача їх у заготівельних і переробних цехах, яка може бути перекрита при списанні затрат матеріалів на виробництво, є сигналом навмисного утворення лишків матеріальних цінностей.

До моменту проведення інвентаризацій (особливо річних) на деяких підприємствах проводиться списання за актами втрат і псування матеріальних цінностей. За цими актами інколи допускається незаконне списання недостач і крадіжок під виглядом втрат і псування, віднесення матеріальних збитків, які нанесені з вини окремих осіб за рахунок виробництва. Оформлення актів часто проводиться зі значним запізненням і іншими порушеннями. Перевіркою встановлюється обґрунтованість списання недостач у межах природних втрат матеріальних цінностей (не вище норм), правильність складених розрахунків на списання цих втрат із врахуванням залишку, терміну зберігання, витрат окремих видів матеріальних цінностей, дотримання нормативів природних втрат, правильність визначення терміну зберігання, на який встановлена норма природних втрат. За реєстрами бухгалтерського обліку необхідно перевіряти правильність відображення результатів інвентаризації: віднесення недостач і втрат понад норми природних втрат за рахунок винних осіб і передачу позовів на стягнення цих недостач у суд, списання їх у межах норм природних втрат за рахунок загальногосподарських чи загальновиробничих витрат, неповне оприбуткування згідно з обліковими реєстрами виявлених лишків матеріальних цінностей.

### **5.3. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування виробничих запасів**

Під час ревізії операцій з надходження матеріальних цінностей перевіряють надходження за їх джерелами (надходження від постачальників, своїх допоміжних цехів і інших джерел). Враховуючи ці джерела надходження, необхідно спочатку з'ясувати, чи здійснюються на підприємстві відповідні розрахунки за тими чи іншими видами матеріальних цінностей (матеріалів, комплектуючих виробів, палива, тарних матеріалів і т. д.). Потім перевіряють достовірність цих розрахунків з урахуванням нормативів витрат матеріальних цінностей на виробництво. Перевірка забезпеченості матеріальних ресурсів пов'язується з наявністю комерційних угод із постачальниками та інших джерел надходження матеріальних цінностей. Для цього ревізори використовують дані оперативного обліку укладених договорів і листування з постачальниками, інформацію про виконання умов договорів. Крім того, вивчають претензійні листи, факти неперед'явлення претензій, відмови в задоволенні позовів та їх обґрунтованість. Вивчають також, чи заявлені постачальниками претензії підприємству та чи сплачені штрафні санкції за порушення укладених договорів.

Усі ці процедури перевірки постачання матеріальних цінностей поєднують з перевіркою операцій, пов'язаних з прийманням матеріалів, повнотою і своєчасністю їх оприбуткування на складах згідно з документами та відображення цих операцій за даними бухгалтерського обліку (в журналі 5 або 5-А, картках складського обліку, оборотній відомості, машинограмах та відомості обліку матеріальних цінностей на складах). У всіх випадках звертається увага на можливості надходження матеріальних цінностей з порушенням установлених вимог і відхилень від даних оформлених супровідних документів (недостач, псування, крадіжок, невідповідність якості). При перевірці надходження і оприбуткування матеріальних цінностей застосовують метод зіставлення даних журналу операційного обліку надходження вантажів із даними журналу 5 або 5-А, а також з даними товарно-транспортних і податкових накладних, рахунків-фактур, специфікацій. За даними журналу обліку надходження вантажів можна по кожній партії матеріалів встановити дату реєстрації кожного документа, назву постачальника, номер і дату транспортного документа, вид матеріалів і їх вартість, дату і номер прибуткового ордера або акта приймання матеріалів, відмітку про оплату рахунка або відмову від оплати.

При ревізії особливо ретельно перевіряють правильність оформлення операцій, пов'язаних з нестачами, втратами, псуваннями цінностей під час їх транспортування. Для цього встановлюють законність складених актів внаслідок недопостачань, зниження сортності, пересортиць матеріалів та інших порушень і відхилень з вини постачальника. Також перевіряють чи немає випадків завищення в актах розмірів нестач і витрат від псування матеріальних цінностей з метою створення на складах не облікованих лишків для їх розкрадання.

Перевірка правильності оприбуткування матеріалів здійснюються також шляхом зіставлення кількості і сортності матеріальних цінностей, що надійшли

від постачальників згідно з супровідними до них документами з даними прибуткових ордерів. Виявлені розходження можуть показувати або неповне надходження і оприбуткування на складі матеріальних цінностей, або їх бездокументальне надходження, чи приписування фактично не перевезених вантажів.

Неповне оприбуткування матеріалів на складі може бути не тільки з вини постачальника, а також і внаслідок недостачі вантажів, прийнятих експедитором під час їх доставлення із станції призначення на склад підприємства. Ревізор повинен встановити обставини і причини виникнення нестачі, здійснити їх нормативно-правове обґрунтування.

Якщо в ревізора виникли сумніви щодо окремих товарно-транспортних накладних на відвантаження матеріальних цінностей, здійснюється їх повірення з даними оплати згідно з виписками банку, а при необхідності проводиться зустрічна перевірка безпосередньо у постачальника. У процесі таких зустрічних перевірок придбання матеріальних цінностей у постачальників можуть бути виявлені зловживання, коли окремі працівники підприємства одержали матеріали за незареєстрованими дорученнями за безготівковою їх оплатою через банк. Внаслідок цих зловживань у практиці зустрічались випадки, коли матеріали не оприбутковувались і не відображались в обліку підприємства. У той же час розрахунки з постачальниками приховувались на інших рахунках. Особливо ретельно перевіряють правильність оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли з відхиленнями від супровідних документів. Для цього ревізор не тільки досліджує правильність складання актів на приймання матеріалів чи комерційних актів, але й порівнює дані товарно-транспортних накладних з даними оплати рахунків постачальників.

У практиці моменти надходження матеріальних цінностей не завжди співпадають з їх оприбуткуванням. У зв'язку з цим важливе значення має перевірка матеріалів у дорозі. Ревізор здійснює детальну перевірку кожної суми матеріалів у дорозі і підтверджує її реальність і обґрунтованість даними розрахункових документів про їх плату постачальникам. Діюча система бухгалтерського обліку потребує, щоб в журналах 5 або 5-А на кінець кожного місяця відображалась сума матеріальних цінностей у дорозі. Тому необхідно перевірити їх рух за статтею “Матеріальні цінності в дорозі” протягом ревізійного періоду. Ця перевірка потребує особливої уваги тому, що інколи нереальні до відшкодування суми цінностей необґрунтовано списують за рахунок транспортно-заготівельних витрат, простроченої кредиторської заборгованості.

Під виглядом матеріалів у дорозі можуть відображатись у журналах 5 або 5-А нестачі, втрати цінностей, невідфактуровані поставки за кожною партією, які потрібно вважати претензійними сумами і які підлягають віднесенню їх на рахунок 374 “Розрахунки по претензіях”.

В умовах надходження матеріальних цінностей на склади підприємства автотранспортом необхідно їх кількість, що зазначено в товарно-транспортній накладній, співставити з кількістю оприбуткування матеріальних цінностей на складі. Одночасно перевіряють відповідність кількості оприбуткованих

матеріальних цінностей місткість тари, в якій дані цінності надійшли на склад. Це дає можливість виявити факти неповного оприбуткування цінностей. При розширенні заготівель матеріалів з оплатою за готівку з підзвітних сум необхідно порівняти дані накладних (податкові включно) на оприбуткування матеріалів із даними оплати за ними за готівку (тобто з даними квитанцій до прибуткових касових ордерів або чеків, що підтверджують надходження коштів до тих підприємств, в яких здійснювалась ця закупка матеріалів за готівку). Для перевірки повноти надходження і оприбуткування на склад цінностей можна використовувати журнал обліку виданих доручень на одержання цінностей, дані якого порівнюються з даними товарно-транспортних накладних та даними карток складського обліку. Важливою стадією ревізії операцій, пов'язаних із надходженням матеріалів, є перевірка обґрунтованості визначення їх первісної вартості, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. Одночасно ревізії перевіряють обґрунтованість, доцільність і законність витрат, які формують первісну вартість, а саме: суми витрат, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у виробничих (запланованих) цілях. Ревізор застосовує прийоми контролю, що забезпечують зустрічну перевірку товарно-транспортних і податкових накладних з шляховими листками, перевірку суті і змісту операцій, що відображені у цих документах, методи логічної перевірки, взаємний контроль операцій, що пов'язані з надходженням матеріальних запасів.

Перевіряючи достовірність, доцільність витрат, які формують первісну вартість, потрібно з'ясувати, чи не включені сюди витрати, які не мають економічного обґрунтування, а саме: понаднормові витрати, проценти за користування позичками, витрати на збут запасів, загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів. Також необхідно встановити, чи не включені у первісну вартість матеріальних запасів нераціональні витрати або нестачі, понаднормові втрати і псування матеріальних запасів під час їх надходження.

У зв'язку з тим, що запаси вважаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство матиме у майбутньому економічну користь та їх вартість може бути достовірно визначена, ревізор повинен зосередити увагу на з'ясуванні можливих випадків заготівель зайвих, не потрібних матеріалів, які внаслідок їх неліквідності довго зберігаються на складах, втрачають якість, а потім списуються або реалізуються окремим покупцям за мінімальними цінами і в більшості із збитком для підприємства.

Під час ревізії особливу увагу потрібно приділити перевірці достовірності транспортно-заготівельних витрат, які значною мірою впливають на первісну вартість матеріалів. Транспортно-заготівельні витрати перевіряють у взаємному

зв'язку з перевіркою товарно-транспортних накладних, шляхових листів, ефективністю використання вантажопідйомності та простоюванням транспорту.

В окремих випадках порушення при визначенні первісної вартості окремих груп і видів матеріалів можна перевірити за даними їх залишків. Це пояснюється тим, що бувають випадки відображення в обліку кількісних залишків матеріалів без їх вартості і навпаки.

#### ***5.4. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям виробничих запасів***

Ревізія правильності й обґрунтованості відпуску матеріальних цінностей зі складів здійснюється за джерелами вибуття, а саме: відпуск цехам основного виробництва, допоміжним і підсобним цехам та невиробничим виробництвам, різним підприємствам і приватним особам (включаючи і реалізацію матеріалів працівникам підприємства).

При ревізії перевіряють законність і обґрунтованість відпуску матеріалів, правильність визначення їх кількості й якості, повноти і своєчасності оформлення відпущених матеріалів відповідними документами та дійсність їх надходження в цехи на робочі місця. Перевірка відпуску матеріальних цінностей зі складів у цехи поєднують із перевіркою їх використання в процесі виробництва.

При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на обґрунтованість діючої системи лімітування і додержання встановлених лімітів. Обґрунтованість лімітів можна перевірити шляхом множення витрат матеріалів на одиницю продукції на розрахунковий (плановий чи прогнозний) випуск цього виду продукції.

Правильність встановлення лімітів ревізор може перевірити згідно з лімітними або лімітно-забірними картками, що є на складах і в цехах. При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на їх понадплановий (понаднормативний) відпуск їх або заміну одних видів матеріалів іншими. Якщо при перевірці буде встановлено, що понадплановий відпуск матеріалів пов'язаний з порушенням технології виробництва, необхідно визначити суму матеріального збитку та винних осіб. При ревізії також потрібно брати до уваги можливі випадки подвійного відпуску матеріалів на одні й ті ж виробничі потреби за лімітними картками, актами-вимогами на понадплановий (понаднормативний) відпуск або картках на заміну матеріалів. Особливо перевіряють документи на відпуск матеріальних цінностей допоміжним цехам, підсобним і не промисловим виробництвам (ремонтним, інструментальним, енергетичним, ремонтно-будівельним, транспортним). На окремих підприємствах виконання робіт цими цехами і виробництвами здійснюється без технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів. Матеріали, видані цехам основного, допоміжного і невиробничих виробництв, списуються безпосередньо на рахунки витрат. Це потребує від ревізора одночасної перевірки правильності відпуску їх зі складів і використання у виробництві. Потреба в матеріалах розраховується з урахуванням їх перехідних залишків, що співставляються з фактичним відпуском і витратами, після чого виводяться результати їх витрат. Неправильна система прямого списання дефіцитних і

дорогоцінних матеріалів на витрати виробництва при видачі їх зі складів призводить до утворення невикористаних та необлікованих надлишків на місцях виконання робіт, спричиняє безгосподарність та розкрадання матеріальних цінностей. Для виявлення неправильного використання матеріалів не за призначенням, залишків невикористаних матеріальних цінностей та інших порушень необхідно використовувати методи фактичного контролю (вивчення на місці, перевірка фактичного виконання робіт, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво). Фактичний відпуск матеріальних цінностей за документами складу (кількість їх за видами, марками, сортами, розмірами) співставляється при ревізії з даними виробничих звітів та прибутковими документами основних і допоміжних цехів, непромислових виробництв і господарств. Кожний випадок відхилень при відпуску матеріалів зі складів і надходжень у цехи і господарства підприємства повинен бути перевірений, встановлені причини і винні особи. Розходження між даними цехів і складів про відпуск і надходження матеріалів можуть бути результатом завищеного і неправильного списання матеріальних цінностей зі складів, утрат документів або свідомого відображення документів в іншому звітному місяці.

Відпуск матеріалів на сторону перевіряється залежно від призначення цінностей, що відпускаються, у двох основних напрямках: відпуск сировини і матеріалів для переробки на стороні; відпуск матеріальних цінностей у порядку реалізації різним установам і особам.

При перевірці відпуску матеріальних цінностей на сторону звертається увага на його законність, правильність оформлення і відповідність документів (договорів, наказів, накладних на відпуск матеріалів зі складу, рахунків-фактур, специфікацій, перепусток на вивіз, транспортних документів, довіреностей на отримання матеріалів); відповідність фактичної кількості і асортименту відвантажених матеріальних цінностей, що вказані в супроводжувальних документах; повноту і правильність розрахунків за відпущені матеріальні цінності. Крім того, ревізору потрібно вяснити правильність встановлення норм виходу продукції, повноту надходження на підприємство продукції, отриманої від переробки на стороні; вивчити причини зниження виходу продукції порівняно з нормативним, правильність обчислення і рівень фактичної собівартості отриманої продукції. Повноту надходження продукції, отриманої від переробки на стороні, доцільно перевірити шляхом співставлення окремих партій відпущених для переробки матеріальних цінностей з фактичною кількістю оприбуткованої продукції та використаних відходів. При перевірці реалізації матеріальних цінностей особливо важливо з'ясувати правильність застосування цін, відповідність фактичної кількості та якості відпущених матеріалів, вказаних у документах, повноту їх оплати, отриманий результат від реалізації матеріалів. Особливу увагу звертають на збитки, отримані від реалізації матеріальних цінностей. На окремих підприємствах часто під виглядом відходів або неповноцінних матеріалів реалізуються доброякісні матеріальні цінності, особливо якщо відпускаються вони безпосередньо з виробничих цехів. Такі факти встановлюються за допомогою

контрольних перевірок вантажів, які вивозяться, і співставлення їх із супроводжувальними документами, звірення відходів і неповноцінних матеріалів, що відпускаються з їх наявністю на момент відпуску, співставлення фактичної кількості використаних на підприємстві і реалізованих відходів із нормативним виходом відходів згідно з розрахунками і фактичною кількістю одержаних відходів, а також зустрічних перевірок у покупців. Кількість відвантажених матеріальних цінностей за документами підприємства співставляється при перевірці з документами транспортних організацій на приймання вантажів та оплату перевезення, з вантажепідйомністю і місткістю транспортних засобів (контейнерів, автомобілів, вагонів); кількість відвантажених матеріалів за документами на складі – з перепусткою охорони на вивіз їх із території підприємства. Фактичне відвантаження матеріалів окремим покупцям можна співставити із списаною тарою і пакувальним матеріалом, із кількістю надходження поверненої тари і при наявності розходжень виявити причини, які допоможуть виявити факти порушення чи зловживань. У процесі ревізії відпуску матеріальних цінностей приватним особам звертають увагу на правильність застосування визначення їх вартості. На окремих підприємствах відпуск матеріальних цінностей приватним особам незаконно здійснюється за роздрібними цінами. При наявності порушень у відпуску матеріальних цінностей у порядку реалізації необхідно зробити систематизовану вибірку такої реалізації щодо видів матеріальних цінностей, щодо окремих покупців (організацій, осіб). Особливу увагу звертають на наявність товарообмінних операцій з окремими покупцями.

### ***5.5. Контроль і ревізія малоцінних та швидкозношуваних предметів***

Малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) виділені в окрему групу запасів, облік яких ведеться на рахунок 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”. До них належать предмети, які використовуються протягом періоду, що не перевищує один рік, або протягом нормального операційного циклу (якщо він більше року). Знос цих малоцінних і швидкозношуваних предметів не нараховується, а їх вартість при передачі в експлуатацію списується з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів. Але крім оборотних МШП, необоротні малоцінні предмети в бухгалтерському обліку обліковуються на рахунок 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, за якими нараховується знос. Отже, ті активи, що обліковуються у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів розділені на дві групи: оборотні та необоротні, які в балансі відображаються в різних розділах. Під час ревізії потрібно здійснювати перевірку збереження, надходження і використання малоцінних і швидкозношуваних предметів за окремими їх групами і видами.

Одним із важливих завдань ревізії є перевірка збереження малоцінних і швидкозношуваних предметів. Збереження цих цінностей залежить від організації матеріальної відповідальності і умов зберігання цінностей, дотримання положення їх оцінки, обліку отримання і списання цінностей, організації щоденного контролю за наявністю цінностей.



При проведенні ревізії підприємств зберігання МШП, правильність їх використання щодо кожного об'єкта перевіряють дослідженням фактичної наявності цінностей у місцях зберігання та експлуатації. Крім того, у процесі ревізії перевіряють обґрунтованість норм видачі МШП, додержання правил експлуатації спецодягу і спецвзуття, виробничого інвентарю і меблів. Зберігання малоцінних і швидкозношуваних предметів перевіряють також і при проведенні їх інвентаризації. Перевірка МШП здійснюється за місцями зберігання і матеріально відповідальними особами. МШП, які знаходяться в експлуатації на підприємствах, інвентаризуються окремо від тих цінностей і предметів, що знаходяться в запасі. Правильність виведення результатів інвентаризації МШП за матеріально відповідальними особами перевіряють при ревізії за даними порівняльних відомостей, за найменуваннями кожного виду цінностей. Зберігання МШП, виробничого інвентарю перевіряється ревізором у місцях їх зберігання (складах підприємств) і в місцях їх експлуатації. При цьому установлюють своєчасність та повноту оприбуткування на складі цих цінностей, їх маркіровку, проставлення штампа підприємства, фарбою, що не змивається на спецодязі та спецвзутті в момент прийняття цих цінностей завскладом. При перевірці збереження і використання виробничого інвентарю встановлюють, чи кожному інвентарному об'єкту присвоєно відповідний номер.

При перевірці операцій вибуття із комори МШП виробничого інвентарю і даних накладних на відпуск цих цінностей відповідним робітникам, співставляють із даними аналітичного обліку за рахунком 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". А необоротні малоцінні предмети значаться на рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". При ревізії виявляють чи затверджена керівником комісія для здійснення оперативного контролю за зберіганням малоцінних цінностей на підприємстві. Правильність списання МШП перевіряється за даними актів. Акти перевіряють з погляду правильності їх оформлення, розгляду керівником підприємства з метою виявлення робітників, з вини яких було допущено бій, порчу або втрату приладів.

Одною із умов документальної перевірки операцій даних цінностей у процесі ревізії є контроль руху цінностей і правильності їх списання відповідно до тієї оцінки, яка прийнята при їх оприбуткуванні. У зв'язку з тим, що МШП подібних найменувань обліковується за середніми цінами, необхідно перевірити правильність визначення їх цін при оприбуткуванні і вибутті (списанні) вказаних цінностей. Вони повинні бути єдині для всіх типів і категорій цехів. Крім того, перевіряють правильність відображення в обліку на рахунку "МШП" (на складі) і окремо в аналітичному обліку сум відхилень середніх цін від закупівельних. Також потрібно перевірити правильність ведення обліку в місцях зберігання цінностей на картках комірника і співставити ці дані з аналітичним обліком у бухгалтерії. Потім перевіряють повноту і своєчасність оприбуткування цінностей, обґрунтування списання їх, правильність нарахування зносу МШП.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Завдання і джерела ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями.
2. Як здійснюється перевірка оформлення приймання матеріальних цінностей?
3. Послідовність інвентаризації товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі й визначення її результатів.
4. Порядок перевірки відпуску і реалізації готової продукції.
5. Який порядок перевірки збереження товарно-матеріальних цінностей у дорозі й місцях зберігання?
6. Методика ревізії наявності й руху тари.
7. Ревізія малоцінних і швидкозношуваних предметів.

### **ТЕМА 6. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ І НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ**

- 6.1. Завдання та джерела ревізії основних засобів
- 6.2. Контроль правильності нарахування амортизації
- 6.3. Контроль витрат на ремонт основних засобів
- 6.4. Особливості ревізії операцій з нематеріальними активами

#### **6.1. Завдання та джерела ревізії основних засобів**

Основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у виробництві або постачанні товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше від одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Збереження основних засобів, забезпечення їх нормального стану та раціональне використання є основним завданням колективу підприємства. Звідси у програмі проведення комплексної ревізії основною є перевірка операцій, пов'язаних із основними засобами.

Важливими завданнями ревізії основних засобів є:

1. Перевірка дотримання умов, що забезпечують зберігання основних засобів та нематеріальних активів.
2. Перевірка законності та правильності операцій, пов'язаних із рухом основних засобів, нематеріальних активів та їх документальним оформленням.
3. Перевірка правильності віднесення активів до основних засобів.
4. Перевірка правильності і своєчасності нарахування та включення у витрати виробництва амортизаційних витрат.
5. Перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів.
6. Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.
7. Перевірка своєчасності освоєння виробничих потужностей, виконання показників ефективності використання обладнання.

8. Виявлення законсервованого обладнання, обстеження його стану, умов збереження.

9. Перевірка операцій, пов'язаних з орендою основних засобів. У ході ревізії основних засобів перевіряють: забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів (правильність віднесення об'єктів до основних засобів, правильність класифікації основних засобів, правильність оцінки і переоцінки основних засобів, питання організації аналітичного обліку і матеріальної відповідальності за основні засоби, інвентаризація основних засобів, відповідність даних звітності синтетичному і аналітичному обліку); документальне оформлення і відображення в обліку операцій надходження і вибуття основних засобів (використання уніфікованих форм первинної облікової документації, відображення операцій надходження і вибуття основних засобів у реєстрах синтетичного обліку, питання оподатковування операцій при надходженні і вибутті основних засобів); нарахування і відображення в обліку амортизації основних засобів (правильність встановлення терміну корисного використання, правомірність і обґрунтованість використовуваних методів нарахування амортизації, правомірність застосування прискореної амортизації, правильність розрахунків амортизаційних відрахувань, правильність відображення амортизаційних відрахувань в обліку); відображення в обліку відновлення основних засобів — ремонту, модернізації і реконструкції (документальне оформлення операцій, способи проведення ремонту, правомірність віднесення витрат з ремонту на собівартість, відображення операцій з реконструкції і модернізації в обліку). Інформаційна база, використовувана під час перевірки основних засобів, містить: основні нормативні документи, що регулюють питання організації бухгалтерського обліку й оподатковування основних засобів; наказ про облікову політику організації; первинні документи, які відображають операції по основних засобах:

Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) (№ ОЗ-1).

Акт здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2).

Акт на списання основних засобів (№ ОЗ-3).

Акт на списання автотранспортних засобів (№ ОЗ-4).

Акт на установку, пуск, демонтаж будівельних механізмів (№ ОЗ-5).

Інвентарну картку обліку основних засобів (№ ОЗ-6).

Опис інвентарних карток з обліку основних засобів (№ ОЗ-7).

Картку обліку руху основних засобів (№ ОЗ-8).

Інвентарний список основних засобів (№ ОЗ-9).

Розрахунок зносу основних засобів (№ ОЗ-14).

Протоколи інвентаризаційних комісій.

Інвентаризаційні описи та порівняльні відомості з інвентаризації.

### ***6.2. Контроль правильності нарахування амортизації***

Перевіряючи правильність і своєчасність нарахування амортизації, ревізор з'ясовує якими методами користується бухгалтер при нарахуванні

амортизації.

У П(С) БО 7 “ОЗ” наводяться наступні методи нарахування зносу: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискорення зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий; податковий.

Нарахування амортизації проводиться протягом усього періоду експлуатації ОЗ. При вибутті ОЗ суму нарахованого зносу списують на зменшення первинної вартості ОЗ. Починається нарахування амортизації ОЗ при визначенні об'єкта ОЗ активом (при зарахуванні на баланс) із місяця наступного після того, як об'єкт ОЗ став придатним для використання (у податковому обліку нарахування починається з наступного кварталу).

При цьому необхідно враховувати, що моментом збільшення балансової вартості основних засобів є здійснення витрат на придбання, а не оприбуткування на баланс чи введення в експлуатацію. Тому автомобіль, за який була зроблена оплата 31 грудня, і який був оприбуткований 10 січня, включається в балансову вартість 2 групи на початок року.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду (кварталу) визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок такого розрахункового кварталу.

Норми амортизації й склад груп основних засобів відповідно до Закону про прибуток представлені в Додатку 4.

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції ОЗ, модернізації, добудови, дообладнання та консервації, починаючи з місяця наступного після вибуття ОЗ.

Наступним етапом ревізії є перевірка дотримання встановлених норм амортизаційних відрахувань за групами ОЗ.

Оскільки, платник податку може самостійно може приймати рішення про застосування прискореної амортизації, тільки щодо 3-ої групи ревізор перевіряє правильність її застосування:

1 рік – 15%; 2 рік – 30%; 3 рік – 20%; 4 рік – 15%;  
5 рік – 10%; 6 рік – 5%; 7 рік – 5%.

Нарахування прискореної амортизації не проводиться підприємством, якщо воно випускає продукцію, ціни на яку встановлюються державою.

У податковому обліку амортизація об'єкта групи 1 нараховується до досягнення балансової вартості об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. При досягненні цієї суми залишкова вартість об'єкта відноситься на валові витрати у відповідному звітному періоді, а вартість об'єкта прирівнюється до нуля. Основні засоби груп 2, 3 і 4 амортизуються, доки балансова вартість групи не буде дорівнювати нулю.

Законом визначено, що амортизації підлягають витрати на придбання й виготовлення основних засобів. Тому, якщо підприємство одержало фонди безкоштовно (крім внесків у статутні фонди в обмін на корпоративні права), то їхня вартість із метою оподаткування не амортизується.

Аналітичність даних необхідна для визначення індивідуальної вартості кожного об'єкта при його вибутті. У відомостях нарахування амортизації (зносу) кожен об'єкт виділяється в окрему позицію і йому надається індивідуальний

номер (шифр). На великих підприємствах об'єкти закріплюються за матеріально відповідальними особами.

### **6.3. Контроль витрат на ремонт основних засобів**

Для здійснення перевірки операцій, пов'язаних із ремонтом основних засобів, інспектор спочатку встановлює правомірність проведення ремонту об'єктів основних засобів, із цією метою необхідно визначити обсяг, складність, характер і періодичність проведення робіт. Залежно від цих даних визначається, до якого виду робіт належить ремонт — до капітального, поточного чи середнього. Далі встановлюється порядок проведення робіт — господарський чи підрядний. При дослідженні важливо виявити, чи не включені роботи капітального ремонту в роботу поточного ремонту. Характерною рисою капітального ремонту є заміна основних частин основних засобів на нові чи заміна зношених конструкцій та інші аналогічні капітальні роботи. За актами приймання виконаних ремонтних робіт інспектор перевіряє, чи не відносяться до них витрати на поточний ремонт.

При ревізії затрат на капітальний ремонт нерідко викриваються необґрунтовані завищення обсягів і вартості ремонтних робіт. Ці факти визначаються шляхом установлення реальних обсягів ремонтних робіт методом контрольного обмірювання та експертизи. Після цього отримані дані порівнюються зі звітними даними за актами приймання ремонтних робіт. У випадку виявлення відхилень по кожному факту беруться письмові пояснення відповідальних осіб.

Якість капітального ремонту характеризується:

1. скороченням простоїв;
2. зменшенням затрат на поточний ремонт;
3. дотримання строків міжремонтних періодів.

Перевіряючи договори підряду на виконання капітального ремонту підрядним способом, варто з'ясувати, які об'єкти підлягають капітальному ремонту і за якими об'єктами зроблені розрахунки з підрядником. При встановленні невідповідності необхідно виявити причини порушень і винних осіб. Перевіряючи витрати на ремонт основних засобів, слід виявити, чи були оприбутковані придатні для подальшого використання матеріальні цінності, чи відповідають витрати, оплачені підряднику, фактично виконаним роботам, при цьому звіряються дані, відбиті в кошторисі, що додається до договору, із сумою, фактично сплаченою підряднику. При виконанні капітального ремонту господарським способом необхідно провести аналіз статей витрат, віднесених на об'єкти, що ремонтуються, а також зіставлення їх із даними кошторисів на виконання капітального ремонту з виявленням необґрунтованих відхилень.

За даними первинних документів і записів в облікових регістрах, ревізор установлює: правильність списання матеріальних цінностей на ремонт; випадки виписування фіктивних документів на підставних осіб, які не приймали участь у ремонті; правильність застосування розцінок при оплаті праці; факти здійснення за рахунок підприємства ремонту власних квартир.

Якщо капітальний ремонт зробив орендар, то необхідно встановити, які

витрати зробив орендар, чи відповідають вони умовам договору оренди й правомірність їхнього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. При здійсненні капітального ремонту орендованих основних засобів у рахунок орендної плати інспектор перевіряє правомірність і доцільність витрат на капітальний ремонт.

Виведення з експлуатації основних засобів будь-якої групи здійснюється на підставі наказу керівника платника податку або у разі їхнього примусового відчуження чи конфіскації згідно із законом.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів групи 1 або передачі його до складу невиробничих фондів за рішенням платника податку балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються.

У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів груп 2, 3 і 4 із будь-яких причин (крім їх продажу) балансова вартість таких груп не змінюється.

Зворотне введення таких основних засобів в експлуатацію після проведення їхнього ремонту, реконструкції та модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат, пов'язаних із цими роботами.

Підпунктом 8.4.7 статті 8 Закону про прибуток визначено, якщо на початок звітного кварталу групи 2, 3 і 4 основних засобів не містять матеріальних цінностей, балансова вартість такої групи відноситься до валових витрат платника податку такого звітного періоду. Норми цього підпункту не застосовуються при визначенні платником податку амортизаційних відрахувань на суму поліпшень основних засобів, одержаних в оперативний лізинг (оренду).

Підпунктом 8.4.8 статті 8 Закону про прибуток визначено, що у разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їхня частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів через обставини загрози чи неминучості їхньої заміни, зруйнування або ліквідації, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини:

а) збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних засобів групи 1, при цьому вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля,

б) не змінює балансову вартість груп 2, 3 і 4 стосовно основних засобів цих груп.

#### ***6.4. Особливості ревізії операцій з нематеріальними активами***

Перевіряючи нематеріальні активи, ревізору необхідно знати, що це особливий вид капітальних вкладень.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше від одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів повинен вестися щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

У процесі перевірки ревизору необхідно в'яснити, які конкретні об'єкти нематеріальних активів обліковуються на підприємстві.

Під ревізією інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка правильності оформлення первинних юридичних і облікових документів і організації бухгалтерського обліку інтелектуальної власності на підприємстві. Також проводяться технічна експертиза об'єктів інтелектуальної власності і юридичний аналіз документів, які підтверджують право на їх власність. Для цього залучаються патентні повірені і юристи. Насамперед перевіряється факт наявності нематеріальних активів за допомогою перевірки документів, де об'єкт описаний, зображений або іншим чином зафіксований на матеріальних носіях. Це може бути документація, в якій описана технологія виробничого процесу, конструкторська документація та ін. Інформація може бути відображена на паперових, магнітних та інших носіях інформації. Крім того, встановлюється наявність акту прийому - передачі, який підтверджує факт отримання підприємством цього нематеріального активу. Слід перевірити документи, які підтверджують право підприємства на відповідний об'єкт нематеріальних активів. Це можуть бути документи, які підтверджують створення даного об'єкта, договір про переуступлення права, ліцензійну угоду та ін.

Ціллю ревізії нематеріальних активів є встановлення відповідності застосовуваної підприємством методики обліку нематеріальних активів вимогам нормативних актів, які регулюють формування собівартості продукції (робіт, послуг) і фінансових результатів, а також вимогам відповідних стандартів і положенням, що регламентують правила їх обліку. Ревизор повинен послідовно перевірити такі документи:

- документальне оформлення факту наявності об'єктів нематеріальних активів і правильне відображення їх первинної балансової вартості ;

- організацію аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів: відомість та журнал обліку нематеріальних активів по дебету і кредиту рахунка 12 «Нематеріальні активи», розрахунок зносу нематеріальних активів.

- правильність списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства.

- відповідність даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі і балансі.

Важливе місце займає перевірка правильності оформлення первинних документів з надходження нематеріальних активів, де дається детальна характеристика об'єкта нематеріального активу, його первісна вартість, строк корисного користування, норма зносу, підрозділ, де він буде використовуватись, підписи осіб, що прийняли об'єкт, відповідні додатки, які описують сам об'єкт або порядок його використання, а також інші документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Так, придбання права на винаходи і промислові зразки підтверджується патентами, свідоцтвами, тобто наявністю охоронних документів.

Ревізору необхідно перевірити, чи в бухгалтерському обліку нематеріальні активи обліковують за первісною вартістю, яка складається із фактичних витрат на їх придбання та доведення до стану готовності. Нематеріальні активи, які вносяться учасниками в рахунок внеску в статутний фонд підприємства, оприбутковуються за договірною ціною за домовленістю сторін.

Ревізору слід знати, що згідно з чинними нормативними документами для правильного нарахування амортизації нематеріальні активи поділяють на дві групи: нематеріальні активи, по яких нараховується знос, і нематеріальні активи, по яких не нараховується знос. В першому випадку вартість нематеріальних активів погашається включенням в затрати виробництва відрахувань по нормах, визначених виходячи із встановленого строку їх корисного використання. Якщо строк корисного використання не можна визначити, норма зносу встановлюється виходячи із первісної вартості. Нарухування зносу проводять до досягнення нематеріальним активом нульового значення. Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємства повинні використовувати норми та методи амортизації, що визначені П(С)БО 7 «Основні засоби». Не нараховується знос на такі об'єкти нематеріальних активів, як «ноу-хау», гудвіл, знаки для товарів і послуг, вартість яких не зменшується в процесі їх використання. При перевірці вибулих нематеріальних активів ревізору необхідно звернути увагу на правильність оформлених документів: акта прийому передачі, акта списання, протоколів засідання правління господарських товариств та правильність визначення результатів від реалізації.

### ***Запитання для самоконтролю***

- 1. Назвіть завдання і джерела ревізії основних засобів.*
- 2. Методика інвентаризації основних засобів.*
- 3. Який існує порядок нарахування амортизаційних відрахувань на*



основні засоби?

4. Який існує порядок закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами?

5. Прийоми й засоби перевірки правильності оприбуткування основних засобів.

6. Якими документами оформлюється списання (вибуття) основних засобів?

7. Перерахуйте способи документальної ревізії операцій з нематеріальних активів.

## **ТЕМА 7. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ВИРОБНИЦТВОМ, СОБІВАРТІСТЮ І РЕАЛІЗАЦІЄЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

7.1. Перевірка обґрунтованості витрат на виробництво і собівартості продукції

7.2. Ревізія випуску і реалізації готової продукції

### ***7.1. Перевірка обґрунтованості витрат на виробництво і собівартості продукції***

Перевірка фактичної собівартості продукції є одним з важливих етапів ревізії. Ревізію потрібно починати з перевірки нормативної собівартості, перевірки звітів і калькулювання собівартості продукції за окремими видами виробів. Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей затрат і визначення рівня собівартості окремих видів продукції. Особливу увагу звертають на можливі випадки коливання собівартості продукції за окремі періоди. Наприклад, якщо за певний період (місяць) підвищуються витрати і необґрунтовано збільшується собівартість продукції, то це може свідчити про наявність перевитрат сировини, матеріалів і напівфабрикатів і інших витрат. Також з'ясовують чи немає випадків необґрунтованого списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, які не мають відношення до виробничого процесу або перенесення їх з минулих періодів на місяць, що перевіряється, т. д. Під час ревізії перевіряють витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх відповідними виправдовуваними первинними документами. Одночасно перевіряють можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місяцями, що може свідчити про завищення нормативів витрат або необґрунтованого перенесення витрат місяця, що перевіряється, на наступні періоди. Ревізія собівартості продукції допомагає встановити обґрунтованість списання витрат на її виробництво і реалізацію. Тому ревізор акцентує увагу на виявленні фактів неправильного списання і включення в собівартість продукції витрат і втрат, які не пов'язані з її виробництвом і реалізацією (витрати непромислових виробництв і господарств, витрати і втрати, які належать віднесенню за рахунок винних організацій і осіб, спеціальних коштів, резервів і витрат майбутніх періодів, прибутків і збитків). Особливо перевіряють витрати щодо безперспективних незакінчених робіт, а

також робіт, які втратили актуальність, і приймають заходи щодо зупинення подальшого проведення затрат щодо них.

При перевірці собівартості продукції потрібно проаналізувати її структуру, звернути увагу на статті калькуляції, які займають найбільшу питому вагу в загальній сумі витрат виробництва продукції підприємства чи мають найбільші відхилення від нормативних показників.

Використовуючи звітні дані про собівартість продукції, звітні калькуляційні одиниці найважливіших видів виробів, можна встановити відхилення від прогнозованих затрат за окремими статтями і зміни структури цих витрат. З урахуванням результатів дослідження фактичної собівартості продукції і наявності відхилень з'являється можливість більш ціленаправлено вивчати їх причини за даними синтетичного і аналітичного обліку, а також первинних документів. Наприклад, виходячи із розмірів втрат від браку, віднесених до собівартості продукції, ревизор робить попередній висновок про стан роботи на підприємстві по боротьбі з браком, про об'єми перевірки даної ділянки і затрати часу. При перевірці якості продукції, накопичувальних і первинних документів, які відображають втрати від браку, можуть бути встановлені факти, які підтверджують неправильне відображення розмірів втрат від браку в собівартості продукції і приховування їх на інших статтях витрат.

Співставлення звітних калькуляцій за окремими видами виробів планових з даними калькуляціями за минулий період дозволяє ревизору виявити випадки завищення планових (нормативних) витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями, підвищення собівартості продукції проти плану і минулого року з наступним вивченням причин таких явищ. Одержані дані за окремі звітні періоди дозволяють здійснити ціленаправлену перевірку накопичувальних і первинних документів, що обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карт, карт розкрою, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків і недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості). Одночасно перевіряється правильність оцінки матеріалів шляхом співставлення оцінки списаних матеріалів з обліковою їх оцінкою; правильність розрахованих відхилень від купівельних цін, оцінки незавершеного виробництва і обліку зворотних відходів. За рахунок цих факторів на окремих підприємствах має місце необґрунтоване регулювання собівартості продукції, що випускається.

Одночасно звертають увагу на випуск продукції, який не користується попитом або має обмежений збут. Щодо таких видів продукції фактична собівартість одиниці виробів розраховується шляхом поділу всіх фактичних затрат (включаючи затрати на випущену понад запланований об'єм продукцію з обмеженим збутом) на фактичний випуск продукції за винятком понадпланового випуску продукції, яка має обмежений збут. Методи ревізії фактичних витрат на виробництво і собівартість продукції здебільшого визначаються галузевою специфікою виробництва, особливостями спожитої сировини і матеріалів, номенклатурою і характером продукції, що випускається, а також особливостями методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (нормативний, простий, попередільний, позамовний). Дані нормативного обліку дозволяють виявити осіб, винних у допущенні відхилень від норм, і впливу цих відхилень на формування собівартості продукції. Це значно полегшує здійснення поточного контролю і проведення ревізії. При нормативному обліку здійснюють оперативний контроль за відхиленням від норм, на окремих підприємствах щомісячно складають відомість оперативного обліку відхилень від нормативної собівартості виробів, в яких реєструються всі сигнальні вимоги, акти на заміну матеріалів, доплатні листки, сигнальні наряди на оплату непередбачених нормами робіт, відомості на оплату понаднормових робіт, простоїв, втрат від браку тощо. Відомість оперативного обліку відхилень від нормативної вартості ведуть у розрізі цехів, видів виробів, статей калькуляції. Шляхом перегляду цих відомостей ревізор може визначити цехи, види виробів і статті затрат, які підлягають більш детальній перевірці. У відомості вказують причини відхилень від встановлених норм. З цією метою розробляється перелік причин і винних виникнення відхилень від норм.

Відповідно до діючого положення на промислових підприємствах у цехах повинні бути заведені відомості обліку змін норм і контролю за виконанням організаційно-технічних заходів. У них відображаються найменування норм, їх величина на початок року, зміст проведених заходів, дата зміни і повідомлення про зміну норми, величина зміни норми на одиницю, розмір норми після проведення заходів, умовна річна економія, назва цехів і відділів, які впровадили ці заходи, а також зазначаються передбачені планом оргтехнічні заходи щодо зниження норм. Облік змін норм ведуть у розрізі цехів, видів виробів і норм трудових затрат, витрат матеріалів на одиницю виробів (за кожною калькуляційною групою матеріалів).

При ревізії виробничих витрат необхідно враховувати, що на окремих підприємствах порушуються основні принципи нормативного обліку. Зокрема, допускається завищення нормативних витрат, неточний розподіл виробничих затрат, невраховані відхилення від норм відносяться на собівартість продукції, не надаються дані обліку для оперативного контролю виробництва по бригадах, ділянках і цехах. Перевіркою з'ясовують повноту внесених змін у технічну і нормативну документацію, на основі якої виписуються первинні документи на видачу сировини і матеріалів у виробництво і нарахування заробітної плати. В умовах застосування попередільного методу обліку витрат на виробництво

(металургійна, хімічна, текстильна і ряд інших галузей легкої, харчової, лісової промисловості) ревізія повинна охоплювати масовий обробіток сировини, матеріалів і напівфабрикатів на окремих переділах (стадіях, фазах) технологічного процесу і перетворення їх у готову продукцію. Особливого значення набуває перевірка збереження і відповідності сировини і напівфабрикатів, які передаються із одного переділу в інший у порядку послідовності технологічного циклу виробництва. Таку перевірку здійснюють за виробничими звітами руху сировини і матеріалів у розрізі окремих цехів і технологічних переділів. Ревізор звертає увагу на відповідність кількості переданих сировини і матеріалів попереднім цехом чи переділом кількості одержаних цінностей зазначеної номенклатури наступним переділом. На окремих підприємствах мають місце необґрунтовані розриви і відхилення, які призводять до крадіжок і незаконного нарахування заробітної плати в результаті приписок невиконаних робіт щодо обробки сировини і матеріалів, що можуть вказувати на факти неврахованого браку, витрат, нестачі і крадіжок деталей і напівфабрикатів у цехах, що передають або приймають ці цінності. Таку перевірку здійснюють у взаємозв'язку з перевіркою браку, збереження і повнотою оприбуткування відходів виробництва, а також з урахуванням залишків незавершеного виробництва і результатів їх інвентаризації. Перевірці підлягають прямі і непрямі витрати щодо обробки на окремих переділах за видами продукції.

При позаомовному методі обліку витрат ревізію затрат щодо віднесення їх на виробництво і калькуляцію собівартості продукції проводять з урахуванням специфіки індивідуального і малосерійного виробництва складних деталей. Особливу увагу звертають на дотримання кошторисних і планових калькуляцій за окремими замовленнями і виробами, правильність і обґрунтованість списання витрат на окремі замовлення в розрізі калькуляційних статей. На основі записів у калькуляційній карті, відомостей розподілу прямих витрат за номерами (шифрами) замовлень і первинних документів перевіряють списання основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, основної заробітної плати виробничих працівників і інших витрат на собівартість випуску окремих замовлень. Записи в калькуляційних картах порівнюють зі специфікаціями необхідних матеріалів і напівфабрикатів на дане замовлення, технологічними картами процесу обробки деталей і виробів, з іншими нормативними та технічними документами.

Ревізія підприємств із позаомовним методом обліку витрат на виробництво вимагає вивчення значної кількості первинних документів. Тому доцільно акцентувати увагу на тих замовленнях і статтях витрат, за якими є найбільш значні відхилення від нормативних і планових калькуляцій. Також на деяких підприємствах практикується списання витрат матеріалів на окремі замовлення, за встановленими нормами, що спотворює облік дійсного їх витрачання та ускладнює перевірку.

На виконання окремих замовлень, як правило, використовується широка номенклатура основних і допоміжних матеріалів, деталей, напівфабрикатів і комплектуючих виробів. Із всієї різноманітності матеріальних цінностей, що

списується на замовлення ревізор вибирає для перевірки матеріали, які користуються попитом, є дефіцитними та ті, що дорого коштують. В умовах позаомовного методу обліку витрат важливого значення набуває перевірка обчислення собівартості виконаної частини замовлення чи певного етапу робіт на замовлення за окремі звітні періоди. Адже фактична собівартість замовлення може бути визначена лише після закінчення всіх робіт за ним і передачею їх замовнику. У зв'язку з цим можливі випадки штучного регулювання витрат між закінченою частиною замовлення і незавершеним виробництвом, спотворення собівартості товарної продукції і фінансових результатів роботи підприємства за окремі звітні періоди. На всіх промислових підприємствах виконання дослідних, експериментальних, ремонтних робіт і робіт на сторону оформляється замовленнями. Ревізії підлягають планові калькуляції і кошториси таких робіт, здійснюють їх співставлення з фактичними затратами щодо виконаних замовлень у розрізі окремих статей витрат. Виконуючи замовлення приватних осіб, деякі підприємства не включають витрати на утримання і експлуатацію обладнання, цехові і загальнозаводські витрати у собівартість робіт, чим штучно занижують розмір витрат і зазнають матеріального збитку. Інколи можливі випадки списання і прямих витрат за замовленнями приватних осіб на собівартість інших замовлень. Тому собівартість виконаних робіт за замовленнями приватних осіб доцільно перевіряти суцільним методом.

Часті зміни випуску продукції і виконання робіт при позаомовному методі обліку вимагають перевірки обґрунтованості нормативів матеріальних і трудових затрат. Таку перевірку проводять співставленням нормативних затрат з фактичними та іншими однорідними замовленнями і за раніше виконаними роботами. Крім того, потрібно перевіряти відповідність фактичної кількості виготовлених деталей за окремими замовленнями необхідному їх випуску, тому що лишки призводять до непродуктивних витрат, затоваренню підприємства і необґрунтованому збільшенню залишків незавершеного виробництва чи фактичної собівартості замовлення.

Ефективний результат дає перевірка фактичної собівартості окремих видів продукції за калькуляційними статтями витрат. Перевіркою витрат сировини, матеріалів і напівфабрикатів, у першу чергу, з'ясовують систему відпуску їх в цехові камери чи склади, на робочі місця і списання на виробництво. Відпуск на склад цеху повинен розглядатися як переміщення матеріальних цінностей, а списання на затрати виробництва допускається тільки після фактичного використання їх на виготовлення продукції. Особливості перевірки витрат сировини і матеріалів залежать від застосовуваного на підприємстві методу контролю за використанням їх у виробництві (документального оформлення відхилень від норм, обліку розкрою за партіями, інвентаризації).

Списання напівфабрикатів на виробництво і їх збереження перевіряють за даними виробничих звітів і оперативного обліку руху напівфабрикатів у натуральному виразі, який ведеться в цехах. У першу чергу ревізор перевіряє правильність записів у картках чи відомостях наявності і руху напівфабрикатів

у цеху, які відкриваються на кожний вид деталей і напівфабрикатів. Записи в картках вибіркоким методом співставляють з первинними документами. При ревізії машинобудівельних підприємств після перевірки заготівельних цехів необхідно враховувати два етапи руху заготовок і деталей у виробництві: процес обробки (механічний, термічний, гальванічний тощо) на різних стадіях виробництва до переходу в готові деталі; послідовний збір деталей у готові вузли, збірні з'єднання і вироби.

На першому етапі контроль здійснюється за допомогою маршрутних листів, на основі яких диспетчер цеху веде накопичувану відомість руху деталей щодо міри їх обробки до повної готовності. Кількість вироблених деталей співставляють з кількістю деталей переданих на збирання вузлів і виробів в збиральні цехи і на склад готової продукції для реалізації на сторону. На другому етапі здійснюють контроль руху деталей на підставі зведених нарядів на виконання збираних операцій, лімітних карт і приймально-здавальних документів. Витрачання деталей і напівфабрикатів за щомісячними звітами співставляють із фактичним випуском продукції окремих цехів і підприємства в цілому. Залишки деталей і напівфабрикатів звіряють з описами і порівнювальними відомостями інвентаризації незавершеного виробництва. Крім того, фактичне витрачання купівельних напівфабрикатів звіряють із передбаченими даними за комплектуючими відомостями, в яких дається перелік усіх купівельних комплектуючих деталей із визначенням їх кількості для кожної окремої зборки, кожного вузла, монтажу готових виробів із зазначених зборок і вузлів. Комплекти купівельних комплектуючих деталей відпускаються за лімітними картками безпосередньо на робоче місце відповідно до встановленого графіка.

Ревізор повинен сприяти впровадженню на підприємстві передачі деталей із цеху в цех комплектами. Це дає можливість організувати облік деталей і напівфабрикатів за машинокомплектами, що сприяє підвищенню ефективності контролю за їх збереженням і правильністю списання на виготовлену продукцію. В умовах оперативного обліку за машинокомплектами особливу увагу потрібно приділяти перевірці фактів неповних машинокомплектів і причин неуккомплектованості окремими видами деталей.

При збільшенні собівартості продукції за рахунок сировини і матеріалів важливо встановити її розміри за рахунок їх кількісних перевитрат і зміни цін на сировину і матеріали.

При проведенні ревізії беруть до уваги такі галузеві особливості виробництва, які впливають на досягнення кращих результатів роботи із незалежних від підприємства причин або перешкоджають контролю за діяльністю окремих підрозділів і посадових осіб, що в ряді випадків може породжувати безгосподарність, витрати і зловживання, створювати можливість крадіжок товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Тому ревізори повинні дослідити, наскільки повно використані на підприємстві ресурси; перевірити ефективність діючої системи контролю, особливо на ділянках галузевої специфіки виробництва та з'ясувати прийняті керівництвом підприємства заходи, що попереджують можливість крадіжок і зловживань.

При ревізії машинобудівельних і металооброблювальних підприємств особливу увагу звертають на освоєння і впровадження нових виробів; вдосконалення, модернізацію і полегшення конструкцій окремих видів виробів; заміну кольорових металів, які використовуються для виготовлення окремих деталей і вузлів, пластмасами і іншими більш дешевими синтетичними матеріалами; підвищення коефіцієнта використання металу і скорочення відходів його при обробці виробів (впровадження точного вилиття, зменшення припусків заготовок, штамповка, холодна висадка заготовок, застосування гнучких профілей металу тощо); склад та комплектність незавершеного виробництва й інші питання.

Ревізію виробничо-фінансової діяльності підприємств, що здійснює переробку сільськогосподарської сировини, проводять в органічному взаємозв'язку з заготівельними операціями. Адже непостійність показників і зміна якості сільськогосподарської сировини, що надходить на виробництво залежність від погодних умов, сортів і видів сільськогосподарських культур, своєчасності збирання, умов і тривалості зберігання, кількості перевалок і умов транспортування, похибки при визначенні фактичної кількості, якості і залікових показників сировини при прийманні впливають на величину виходу готової продукції, результати витрачання сировини у виробництві, собівартість продукції і фінансові результати.

При ревізії підприємств усіх галузей промисловості досліджують правильність списання сировини і матеріалів на виробництво, реальність і розміри відходів, особливо понад передбачувані. Збільшення питомої ваги відходів може вказувати на завищення витрат повноцінної сировини і матеріалів при виготовленні продукції. У випадку значного збільшення відходів потрібно перевірити, чи не має випадків випуску неврахованої продукції і правильність використання відходів виробництва. Якщо на підприємстві, що перевіряється, практикується завезення матеріалів чи напівфабрикатів прямо в цехи, обминаючи склади, необхідно з'ясувати, які саме матеріали чи напівфабрикати завезені, від кого вони поступили, чи повністю завезені в цехи і чи обґрунтовано такий завіз, чи правильно обліковують витрати їх на виробництво.

Ревізор перевіряє, чи немає випадків незаконного списання на собівартість продукції сум нестач, крадіжок, а також інших витрат, які не належать до готовності. Деякі підприємства практикують регулювання собівартості продукції в розрізі окремих звітних періодів за рахунок неправильного відображення тих чи інших витрат. У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження відмічених питань у процесі ревізії.

Ревізію витрат, пов'язаних з оплатою праці, необхідно проводити з використанням методів аналізу організації праці і заробітної плати на підприємстві, так як і інших статей собівартості продукції. При збільшенні собівартості продукції за рахунок витрат на оплату праці необхідно перевірити, по яких виробництвах, переділах і цехах допущені перевитрати і в яких розмірах.

При перевірці витрат на обслуговування виробництва і управління та інших комплексних витрат з'ясовують дотримання затверджених кошторисів у розрізі окремих статей і обґрунтованість їх розподілу між об'єктами калькуляції.

При обробці інформації за допомогою обчислювальних машин показники зведеної відомості по підприємству співставляють із відповідними показниками зведеної відомості затрат у цехах, собівартості випущеної продукції, оцінки залишків незавершеного виробництва, розподілу загальноцехових та загальнозаводських витрат тощо. Потім основні показники цих відомостей співставляють із даними відомостей первинного розподілу витрат за шифрами виробничих витрат і цехах. З цією метою використовують цехові і загальнозаводські відомості розподілу матеріальних цінностей і інших видів витрат за шифрами виробничих витрат.

#### *Ревізія обліку витрат, їх вплив на собівартість продукції*

Залежно від характеру виробництва витрати поділяються за видами продукції, стадіями або переділами виробничого процесу. Щодо місць виникнення передбачається облік витрат за структурними підрозділами (цехами, відділами, ділянками, бригадами) та за центрами відповідальності. Витрати також класифікуються за економічними елементами та статтями калькуляції, способом включення до собівартості, часом виникнення та за іншими ознаками.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (ПБО) 16 “Витрати”, затвердженого Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (зарєєстровано в Мін’юсті України 19 січня 2000 року), особливе значення належить класифікації витрат за економічними елементами. Згідно з цим Положенням собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції реалізованої у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормових виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. За способом включення до собівартості продукції витрат поділяються на прямі (це витрати конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості) та непрямі (які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат і тому потребують розподілу згідно з діючим ПБО). Не включаються до виробничої собівартості і списуються на витрати виробництва в періоді, в якому вони були здійснені, такі витрати: понаднормативні відходи сировини і матеріалів у процесі виробництва, витрати на їх зберігання, адміністративні накладні витрати, витрати на збут. При ревізії витрат виробництва використовується інформація, що відображена на рахунку 23 “Виробництво” відповідно до первинних документів, які обґрунтовують ті або інші витрати. Такі первинні документи залежать від змісту витрат (лімітно-забірні картки, наряди та розрахунково-платіжні відомості, розрахунки амортизації та інші документи). Ці документи під час ревізії перевіряють за змістом і сутністю, з погляду законності і доцільності



операцій, і їх дані порівнюють з дебетовими записами облікових реєстрів за рахунком 23 “Виробництво”.

Ревізія витрат тісно узгоджується з ревізією операцій, пов’язаних з обчисленням собівартості одиниці продукції. У зв’язку з тим витрати, що обліковуються за дебетом рахунка 23 “Виробництво” співставляються з даними витрат, що відображені в калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції визначається підприємством самостійно. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (ПБО) 16 “Витрати” визначена методологія витрат та формування собівартості виробленої і реалізованої продукції на підприємствах промисловості. При контролі витрат на виробництво потрібно враховувати галузеву специфіку підприємства, особливості організації і технології виробництва. Метод обліку і контролю значно залежить від системи аналітичного обліку витрат, який може вестись (залежно від технології виробництва) попередільним, позамовним або нормативним способом.

Важливе значення має використання даних обліку формування витрат і їх структури для визначення фінансового результату роботи підприємства у “Звіті про фінансові результати”. Щодо податкової звітності підприємств та складання Декларації про прибуток підприємства, то склад витрат підприємства визначається Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Особливе значення має ревізія витрат за їх елементами. При ревізії цих операцій використовується інформація про витрати підприємства певного звітного періоду. Відповідно до нової облікової політики витрати за елементами відображаються за відповідними рахунками бухгалтерського обліку тільки в тих випадках, коли їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов’язання, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Основні вимоги до визначення, складу та оцінки витрат викладені в ПБО 16 “Витрати”. За даними інформації відповідних рахунків класу 8 “Витрати за елементами” здійснюється перевірка витрат операційної діяльності за їх елементами, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати та інші витрати (за їх видами). Ревізія витрат тісно пов’язана з собівартістю продукції. При ревізії цих операцій, необхідно враховувати, що вона являє собою собівартість, яка належить до виготовленої та реалізованої продукції за звітний період. Що стосується виробничих витрат, які були пов’язані з невиготовленою та нереалізованою продукцією, то вони повинні відобразитись у балансі за статтями “Незавершене виробництво” або “Готова продукція на складі”. У зв’язку з новою обліковою політикою, пов’язаною з прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та прийняттям нового плану рахунків бухгалтерського обліку собівартість реалізованої продукції представляє всі виробничі витрати підприємства (крім адміністративних витрат і витрат на збут).

Що стосується собівартості реалізованої продукції, то вона визначається розподілом собівартості готової продукції на складі і тієї, що відвантажена. Показники собівартості продукції не регламентуються положеннями, а її визначення цілком належить до прерогативи самого підприємства. Визначення собівартості продукції необхідне для того, щоб підприємство мало змогу орієнтуватися, за якою ціною доцільно здійснювати реалізацію продукції. Для контролю витрат за функціональними ознаками використовують інформацію рахунків класу 9 “Витрати діяльності”, що ведеться на підприємствах (крім малих підприємств). Це дозволяє здійснювати детальний контроль витрат. Для контролю інших операційних витрат використовують інформацію, що відображається на рахунку 84 “Інші операційні витрати”, а інформацію про витрати, що не пов’язані з операційною діяльністю одержаних з рахунку 85 “Інші витрати”.

При ревізії підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами” спочатку перевіряють інформацію про матеріальні витрати за дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” (відповідний субрахунок) і за кредитом 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), а потім дані цих витрат ще перевіряють за дебетом рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” і за кредитом рахунку 80 “Матеріальні витрати” (певний субрахунок).

Для всіх підприємств (крім малих) усі витрати класифікуються і обліковуються за видами діяльності на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. Такий облік витрат дозволяє без особливих зусиль здійснити перевірку інформації, що відображається у “Звіті про фінансові результати”. Ця інформація дає можливість здійснювати перевірку результатів діяльності в напрямі функціонального групування доходів і витрат.

#### *Контроль і ревізія загальновиробничих і адміністративних витрат*

У собівартості продукції поряд із прямими витратами, що обліковуються на рахунках класу 8 “Витрати за елементами” (при використанні на підприємстві цих рахунків) певну питому вагу займають непрямі витрати. Ці витрати обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, де ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва. Сюди також належать і витрати на утримання машин і устаткування. За дебетом цього рахунку ревізор перевіряє законність і обґрунтованість витрат, підтверджує їх документами, а за кредитом здійснюється перевірка списання за відповідним розподілом на рахунках 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”. Розподіл цих витрат повинен здійснюватись за цехами і видами продукції пропорційно обсягу випущеної продукції.

Що стосується адміністративних витрат, пов’язаних з управлінням і обслуговуванням підприємства, то вони обліковуються на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Дані дебету цього рахунку відображають витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, їх службові

відрядження, утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, комунальні послуги, охорона, юридичні, аудиторські послуги, комунальні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати); суми обов'язкових платежів зіставляють із документами, які обґрунтовують достовірність їх здійснення. Облікова документація під час ревізії досліджується за сутністю і змістом. Адміністративні витрати обліковуються на цьому рахунку до кінця року наростаючим підсумком, а в кінці його списують на фінансові результати основної діяльності (рахунки 79 "Фінансові результати"). Незважаючи на те, що ці витрати не належать до собівартості продукції, ревізору все ж таки необхідно визначити, яку питому вагу займають ці адміністративні витрати в загальному обсязі випущеної продукції і при необхідності дати пропозиції щодо скорочення витрат апарату управління.

У всіх випадках, у першу чергу, ревізор повинен перевірити обґрунтованість кошторисів цих витрат. Потім порівнюють ці дані (в цілому і за окремими статтями) з фактичними витратами, що відображені в обліку, встановлюють і досліджують причини економії чи перевитрат за кожною статтею витрат. Бувають випадки необґрунтованого зменшення витрат за тими або іншими статтями, де допущено перевитрати, і відповідно збільшуються витрати на тих статтях, за якими є економія. Для виявлення цих фактів доцільно здійснювати співставлення сум, зазначених у звітах, із розмірами витрат, що відображені в регістрах аналітичного обліку. Одночасно потрібно перевірити правильність віднесення цих витрат за первинними документами на окремі статті витрат.

При ревізії загальновиробничих та адміністративних витрат з'ясовують обґрунтованість списання товарно-матеріальних цінностей і коштів на підставі недостовірних актів і бухгалтерських довідок.

При перевірці витрат на утримання апарату управління перевіряють правильність їх відображення, тому що деякі підприємства відносять перевитрати коштів окремих статей на інші види витрат. Наприклад, витрати на відрядження порівнюють із документами та встановленими лімітами. При цьому з'ясовують правильність віднесення витрат на відрядження на відповідні рахунки бухгалтерського обліку за даними авансових звітів і первинних документів.

Особливо ретельно досліджують можливі випадки списання непродуктивних витрат за рахунок загальновиробничих витрат. Кожну суму таких витрат досліджують безпосередньо на підставі первинних документів, з'ясовують обставини виникнення таких витрат. Особливу увагу приділяють вивченню причин нанесеного збитку і відшкодуванню його за рахунок винних осіб. Це здійснюється і за іншими статтями невиробничих витрат. У деяких підприємствах списують непродуктивні витрати (включаючи і списання матеріалів і сировини понад норми природних витрат) за рахунок відповідних витрат виробництва, витрат щодо утримання та експлуатації обладнання або інших статей і загальновиробничих витрат. Також допускаються випадки, коли виявлені інвентаризаціями нестачі цінностей не

відображаються в обліку, а списуються на загальновиробничі витрати. Ревізор звертає також увагу на правильність розподілу загальновиробничих витрат за роботи і послуги допоміжного виробництва, виконані на сторону, або на собівартість окремих видів продукції і робіт, що виконані за індивідуальними замовленнями.

При ревізії також перевіряють транспортно-заготівельні витрати та обґрунтованість їх списання. При їх перевірці необхідно враховувати можливість приписок не перевезених вантажів, що призводить до необґрунтованої собівартості реалізованої продукції.

### ***7.2. Ревізія випуску і реалізації готової продукції***

Показник реалізації продукції підприємств промисловості є одним із основних показників господарської діяльності. Обсяг реалізації готової продукції визначається випуском її із виробництва за кількістю, асортиментом і якістю. Продукція вважається готовою для реалізації, коли закінчена її обробка, пройшло технічне випробування і вона відповідає стандартам і технічним умовам. Вона повинна бути прийнята технічним контролем і здана на склад підприємства або прийнята замовником. Продукція, що не пройшла всіх операцій обробки, не пройшла випробування і технічного контролю підлягає обліку як незавершене виробництво.

При ревізії перевіряють обсяг реалізації продукції і відповідність його розрахунковим договорам і комерційним угодам на постачання її покупцям. Однозначно перевіряють обґрунтованість розрахунків нормативів залишків готової продукції на складах. Завищення цих нормативів призводить до зменшення обсягу реалізації, невиконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям, затоварювання складів, сповільнення обігу коштів.

Для вивчення можливості реального скорочення залишків готової продукції, що відвантажена (відпущена) покупцям, необхідно перевірити обґрунтованість кожної суми за термінами відвантаження неоплаченої продукції і причинами несплати рахунків покупцями. Особливу увагу звертають на суми відвантаженої (відпущеної) продукції, що тривалий час не оплачена покупцями. Обсяг реалізації продукції в натуральному і в номенклатурному виразі перевіряють з укладеними договорами і комерційними угодами на постачання продукції покупцям. З'ясовують, чи немає створення резервів необлікованої продукції з метою її реалізації за готівку без оформлення документів.

Перевіряють також розрахунки обсягу випуску продукції та відповідність його з укладеними договірними угодами. Така перевірка дає можливість з'ясувати відповідність обсягу реалізації даним договірних угод. З'ясовують також, чи немає випадків, коли підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям, необґрунтовано одержують кошти від них у порядку попередньої оплати. У деяких випадках процес випуску продукції на підприємстві в обліку тривалий час не відображається, що призводить до того, що одержані кошти від покупців у порядку попередньої оплати

використовуються для потреб своєї діяльності в той час, як продукція залишається не відпущеною покупцям. Під час ревізії перевіряють відповідність її якості укладеним угодам і встановленим стандартам, обґрунтованість поза виробничих витрат, які залежать від обсягу реалізації продукції (транспортні витрати, тара і пакувальні матеріали), що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію.

Ревізор також повинен перевірити правильність оцінки визначення вартості реалізованої продукції, достовірність звітних даних про обсяг реалізації. Незадовільна якість готової продукції, що не користується попитом, тягне за собою затоварення складів, відмови від її оплати покупцями або претензії з їх боку. У випадку анулювання замовлень в умовах індивідуального і серійного виробництва потрібно з'ясувати причини, що негативно вплинули на обсяг реалізації продукції.

Для відвантаження продукції покупцям велике значення має повне і своєчасне забезпечення транспортними засобами. У зв'язку з цим ревізор встановлює, чи немає випадків неповного і несвоєчасного надання вагонів чи автомобілів для відвантаження продукції покупцям. Він розглядає графіки подавання транспортних засобів під завантаження продукції, їх вантажоемкість і терміни виділення цих транспортних засобів. Порівнянням цих термінів із графіками випуску продукції, з фактичною потребою транспортних засобів для відвантаження продукції покупцям визначають причини зриву графіків надання продукції та винних осіб. Одночасно встановлюють факти простой виділеного транспорту і неповного використання вантажоемкості, неперед'явлення претензій до транспортних підприємств за затримку і неповне подавання транспортних засобів.

Особливу увагу під час ревізії звертають на випадки затоварення продукції на складах підприємства і з'ясовують, чи не є це наслідком випуску продукції, що не має збуту, випуску недоброякісної продукції або продукції, що повернена покупцем. Такі факти під час ревізії ретельно досліджують та встановлюють за ними причини і винних осіб. В умовах, коли різко зменшується залишки продукції на складах, ревізор повинен з'ясувати наступне: чи не списані суми нестач готової продукції на складах, чи немає випадків прострочених платежів, фактів втрати вантажів і нестач відвантаженої продукції без стягнення її вартості з покупців чи інших винних осіб, наявність некомплектної і нестандартної продукції на складах і відвантаження її покупцям, що призвели до відмовлень від сплати і претензій або фактів незаконної уцінки готової продукції і сплачення різниць у результаті завищення сортності при здаванні продукції цехами на склад і інші факти.

Одночасно перевіряють обсяг реалізації продукції, якість та правильність визначення її вартості.

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю відображається за дебетом рахунка 26 "Готова продукція". В аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами. При ревізії необхідно перевірити операції щодо списання готової продукції з рахунка 26 "Готова продукція" та списання відхилень фактичної

собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами. Це відхилення визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Ревізор повинен перевірити правильність визначення суми цих відхилень, що належать до реалізованої продукції, та правильність відображення за кредитом рахунка 26 “Готова продукція” і дебітом рахунків, на яких відображено її вибуття.

У деяких підприємствах договірні ціни занижують порівняно з собівартістю продукції, що призводить до нереального відображення доходів або збитків від реалізації продукції. Такі порушення групують у нагромаджувальні відомості.

Аналогічну відомість складають на продукцію, за якою одержані збитки від реалізації, та визначають їх причини.

Ревізор звертає також увагу на можливі факти штучного збільшення фактичного обсягу реалізованої продукції. Під час ревізії з’ясовують, чи немає випадків передачі напівфабрикатів і виробів для заключної обробки на іноземних підприємствах (а інколи, взагалі, без обробки) з метою збільшення обсягу реалізації.

Важливою діяльністю ревізії операцій випуску і реалізації продукції є перевірка здавання продукції із виробництва на склад готової продукції. Для цього ревізор досліджує за суттю і змістом і з погляду законності приймально-здавальні накладні на відпуск продукції з цеху на склад, перевіряє правильність визначення в них назви і сорту продукції, номенклатурних номерів та встановлює, чи оформлені ці накладні підписами представників технічного контролю, представниками цехів, що здають продукцію, та завідувача складом, що її прийняв. Одночасно перевіряють правильність ведення кількісного сортового обліку готової продукції на картках типової форми. Вся первинна документація випуску і реалізації готової продукції порівнюється з картками складського обліку, даними групувальних та оборотних відомостей бухгалтерського кількісно-сумового обліку. Показники оборотних відомостей звіряють із підсумковими залишками в регістрах бухгалтерського обліку, а також із записами складського обліку. Недоліки або помилки в записах бухгалтерського або складського обліку детально досліджуються ревізором, з’ясовується, чи не призвело це до спотворень при оприбуткуванні готової продукції, що надходить з виробництва, або при її списанні під час реалізації.

Важливе значення має перевірка документів, пов’язаних із відпуском і реалізацією продукції та співставлення їх із даними розрахункових документів. Звертається також увага на можливі випадки виписки безтоварних рахунків. З метою виявлення можливих випадків безтоварних рахунків за домовленістю з місцевими покупцями ревізор може застосувати прийоми порівняння дати відвантаження продукції покупцям за первинними документами з транспортними на вивезення продукції з території підприємства. Дату фактичного відпуску продукції покупцю співставляють з датою одержання від нього платежу за цю партію продукції. При необхідності здійснюють зіставлення періоду (дати) оформленого відпуску продукції покупцям із датою її випуску з виробництва за даними відповідних первинних документів

(відомістю випуску і здачі продукції на склад, приймально-здавальних накладних), а також із датою проходження через контрольний відділ технічного контролю і виявлення фіктивних операцій (документів нарахування оплати праці, списання витрат матеріалів). Одночасно необхідно використовувати записи на відвантаження продукції покупцям у хронологічному порядку за даними оперативного обліку (журналами, реєстрами вивезених вантажів, карток обліку виконання договорів та комерційних угод із покупцями тощо).

У тих випадках, коли обороти з відвантаження і реалізації продукції групують у "Відомості відвантаження і реалізації продукції" (форма № 16), її дані зіставляють з оборотними відомостями бухгалтерського кількісного обліку та даними журналу за рахунком 90-1 "Собівартість реалізованої готової продукції", де ведуть облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На підставі облікових залишків у відомості № 16 і даних рахунка 90-1 "Собівартість реалізованої готової продукції", виписок банку і первинних документів перевіряють правильність визначення собівартості реалізованої продукції та фінансових результатів.

### ***Запитання для самоконтролю***

- 1. Які особливості перевірки витрат за елементами?*
- 2. Методика ревізії витрат за калькуляційними статтями.*
- 3. Які Ви знаєте прийоми і способи ревізії готової продукції?*
- 4. Які є методи перевірки операцій за рухом готової продукції?*
- 5. Назвіть основні джерела ревізії готової продукції.*
- 6. Які завдання і джерела ревізії витрат на виробництво й собівартості продукції?*
- 7. Ревізія собівартості продукції.*

## **ТЕМА 8. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ**

Найбільш важливим і узагальнюючим показником роботи підприємства є прибуток, у якому органічно поєднані усі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Тому найвідповідальнішою ділянкою контрольно-ревізійної роботи є перевірка фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності.

Ревізія фінансових результатів починається з перевірки відповідності показників звітності про доходи й результати фінансово-господарської діяльності даним реєстрів синтетичного й аналітичного обліку.

Основними завданнями ревізії фінансових результатів є перевірка:

- правильності обчислення й відображення у звітності доходу, прибутку й рентабельності;
- реальності кожного запису на аналітичних рахунках до рахунків 70 "Доходи від реалізації" і 79 "Фінансові результати";
- достовірності формування фінансових результатів і розподілу їх

цільовим призначенням згідно з чинними нормативами;

- правильності списання збитку за кожний календарний рік;
- законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, неустойки тощо.

Джерелами ревізії є:

- баланс, звіт про фінансові результати; декларація про доходи підприємства;
- реєстри аналітичного й синтетичного обліку результатів фінансово-господарської діяльності (Головна книга, журнали-ордери й відомості до них за рахунками 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати");
- первинні документи, розрахунки тощо.

Під час ревізії ревізор керується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996, законодавством про фінансово-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, іншими нормативно-правовими актами з обліку і звітності, бізнес-планом і розрахунками до його обґрунтування, а також Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290.

Головна мета ревізії — перевірити правильність відображення у фінансовій звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та своєчасності й повноти перерахування податків. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність розподілу прибутків і створення додаткового, резервного та інших видів капіталу.

Насамперед ревізор встановлює правильність визначення підприємством передбачуваного доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) для обчислення сум авансових платежів у бюджет.

Інформаційною базою при цьому можуть бути планові калькуляції собівартості готової продукції, договори (угоди) на постачання продукції, плани реалізації (збуту) готової продукції тощо.

Ревізору слід врахувати, що норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" стосуються звітів підприємств усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ. У статті звіту про фінансові результати "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" показується загальна сума доходу без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, податку на додану вартість, акцизного збору.

Для визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції чи наданих послуг слід із доходу (виручки) від реалізації вирахувати податки, збори, знижки тощо.

Ревізор перевіряє правильність визначення результату операційної діяльності.

Для визначення прибутку чи збитку від операційної діяльності береться до уваги сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу,



адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Сума прибутку (збитку) від основної діяльності фінансових та інших доходів і фінансових витрат визначає прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування.

Нарешті, ревізор контролює реальність визначення кінцевого результату.

Чистий прибуток (збиток) - це сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і та податків з надзвичайного прибутку.

Перевіряючи правильність визначення доходу (виручки) від реалізації продукції, слід пам'ятати, що цей дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості вважається витратами підприємства, що передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість".

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" передбачено, що дохід визнається за умови збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Однак не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума попередньої оплати продукції;
- сума авансу в рахунок оплати продукції;
- сума завдатку під заставу в погашення позики, якщо передбачено договором;
- надходження, що належать іншим особам тощо.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією.

Особливій перевірці підлягає правильність відображення в обліку тієї суми прибутку, яка повинна бути перерахована в бюджет внаслідок застосування до підприємства економічних санкцій за вуалювання (заниження) доходу (прибутку), пені за несвоєчасне перерахування податків. Суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства, і на величину оподаткованого доходу (прибутку) не впливають.

Таким чином, під час перевірки фактичного прибутку слід встановити насамперед правильність відображення у звітності фактичної виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Для цього ревізор використовує такі джерела інформації:

- звіт про фінансові результати;
- журнали-ордери №1, 2, 6, 7 тощо;
- первинні документи на відвантаження (реалізацію) готової продукції зі складу;
- виписки з рахунків у банках;
- прибуткові касові ордери на оприбуткування готівки за оплачену продукцію;
- платіжні доручення (вимоги-доручення) на оплату відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг) тощо.

По-перше, на підставі вищевказаних документів ревізор зіставляє дані Звіту про фінансові результати за статтею "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" з даними Головної книги з рахунка 70 "Доходи від реалізації". Сума розбіжностей повинна дорівнювати сумі податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (коди рядків 015,020, 030 звіту про фінансові результати). Якщо встановлено невідповідність суми, відображеної в Головній книзі й оборотній відомості за синтетичними рахунками з кредиту рахунка 70 "Доходи від реалізації", сумі, одержаній після зменшення суми виручки у Звіті про фінансові результати на суму ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань з доходу, то ревізор з'ясовує причину такої невідповідності та вживає разом із головним бухгалтером заходи щодо її виправлення відповідно до чинного законодавства.

По-друге, ревізор перевіряє правильність відображення у звітності фактичних витрат на виробництво реалізованої продукції. З цією метою слід зіставити дані Головної книги (оборотної відомості за синтетичними рахунками) з записами в журналах-ордерах за рахунками 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

По-третє, перевіряють правильність і законність оформлення операцій щодо відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) у первинних документах: слід зіставити за накладними, рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними та пропусками на вивезення продукції відповідність дат. При розбіжності дат слід порівняти період відображення операції щодо відвантаження продукції в обліковому реєстрі з датою оплати відвантаженої продукції за випискою банку й платіжним дорученням чи видатковим касовим ордером.

У випадках виявлення розбіжностей здійснюють перерахунок виручки від фактичної реалізації продукції й визначають суму прихованого від оподаткування прибутку.

У ринкових умовах господарювання, коли фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється за рахунок власних фінансових ресурсів, а в разі їх нестачі – за допомогою позичкових коштів, постає необхідність аналізу фінансового стану, зокрема в оцінці фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел.

Фінансова сталість встановлюється шляхом співвідношення власного капіталу до валюти банку, а також до забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокових, поточних зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

Крім того, слід зіставити залучені та власні кошти й визначити коефіцієнт їх співвідношення. Коефіцієнт маневрування власних коштів вказує на ступінь їх мобільності й визначається діленням суми власних оборотних засобів на всю суму їх джерел.

Для розрахунку вищевказаних коефіцієнтів слід взяти дані балансу відповідно до звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

У реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, у Звіті про фінансові результати показники прибутку (доходу) і витрат показано лише в абсолютній

сумі. Однак разом з абсолютною оцінкою розраховують також і відносні показники ефективності фінансової діяльності, тобто показники рентабельності.

Рентабельність — відносний показник прибутковості, виражений у відсотках, який характеризує ефективність витрат підприємства загалом або ефективність виробництва окремих видів продукції. Рентабельність виробництва — економічний показник, що обчислюється як відношення балансового прибутку до середньорічної вартості основних виробничих фондів і нормативних обігових коштів у відсотках. На цей показник впливають зміни рівнів фондівддачі й оборотності матеріальних обігових коштів і рентабельності обсягу реалізованої продукції.

Рентабельність виробництва продукції обчислюється як відношення прибутку від реалізації продукції до виручки від реалізації продукції.

Показники рентабельності відображають відносну прибутковість, яка вимірюється у відсотках до затрат коштів чи капіталу.

### ***Запитання для самоконтролю***

1. *Методика ревізії фінансових результатів.*
2. *Як перевірити фактичний прибуток? Яку інформацію використовує для цього ревізор?*
3. *Що таке рентабельність і який порядок її визначення?*
4. *Як встановити рентабельність виробництва продукції?*
5. *Який порядок визначення й перевірки рентабельності ф торгівлі?*

## **ТЕМА 9. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

9.1. Завдання, послідовність і джерела ревізії

9.2. Перевірка стану обліку і звітності

### ***9.1. Завдання, послідовність і джерела ревізії***

Докорінні зміни в економіці нашої держави, пов'язані з переходом України до ринку, реформа бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зміна форм власності вимагають утвердження правових засад регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV визначив, що метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам необхідної для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Користувачами фінансової звітності можуть бути не тільки власники фірм, а й акціонери, постачальники, кредитори, інвестори, фінансисти, статистики, податківці, банкіри як в Україні, так і за її межами.

Вирішити актуальні проблеми сьогодення в економіці країни неможливо без удосконалення методології і організації бухгалтерського обліку.

Аналіз матеріалів про нестачі й крадіжки державного і громадського

майна показує, що їх виникненню сприяють недоліки в організації і веденні обліку і контролю.

Знання бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності відіграють важливу роль у проведенні профілактичних заходів щодо виявлення та попередження корисливих правопорушень. Аби зрозуміти важливість і актуальність обліку і контролю, досить, наприклад, зазначити, що понад 90 % крадіжок в особливо великих розмірах було вчинено через безконтрольність, занедбаність бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Правильно організовані облік і звітність дають можливість вести систематичний оперативний контроль за зберіганням і використанням ресурсів на всіх стадіях виробництва, своєчасно виявляти конкретних винуватців шкоди, заподіяної нестачами, крадіжками, перевитратами або збитками.

Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є одним із важливих заходів, зорієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Важливе завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискоренні процесу її приведення у відповідність до вимог ринкової економіки та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за новими положеннями (стандартами) обов'язкове, починаючи з 01.01.2000, тобто з моменту набрання чинності Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

У зв'язку з цим виникає необхідність удосконалення прийомів і способів ревізії, перевірки виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів України з питань бухгалтерського фінансового й управлінського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Потребують удосконалення методичні рекомендації щодо застосування окремих форм обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна тощо), а з машинно-орієнтованої форми бухгалтерського обліку методичне забезпечення недостатнє. Не завжди на практиці застосовують комп'ютерні програми

бухгалтерського обліку. Мають бути переглянуті й первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку та інші носії обліково-економічної інформації, що належать до уніфікованої системи бухгалтерської облікової та звітної документації. Практика потребує методичних галузевих рекомендацій з обліку витрат на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням затверджених положень (стандартів) і Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Таким чином, реформування системи управління неможливе без використання нових підходів до організації і методології бухгалтерського обліку, визначення пріоритетних напрямків його розвитку.

Під час проведення ревізії слід перевірити правильність ведення бухгалтерського фінансового і управлінського обліку та достовірність фінансової звітності, насамперед виконання Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та дотримання Інструкції про його застосування.

Однак ревізор зобов'язаний не тільки перевірити стан бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності, а й вжити разом із керівництвом підприємств конкретні заходи щодо усунення виявлених в обліку і звітності недоліків. Отже, в актах ревізії слід відмічати виявлені в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності недоліки, вжиті заходи щодо їх усунення і досягнуті результати.

Схема послідовності ревізії стану обліку і звітності наступна:

- відповідність організації і методики ведення бухгалтерського фінансового й управлінського обліку та складання фінансової звітності затвердженим положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, Плану рахунків, Інструкції про його застосування та іншим нормативним актам.

- правильність оформлення документами здійснених господарських операцій, достовірність документів, своєчасність і повнота відображення операцій у бухгалтерському обліку.

- наявність на документах грошового, матеріального, майнового, розрахункового та кредитного характеру підписів керівника і головного бухгалтера.

- своєчасність і якість виробничих, товарних, матеріальних, авансових звітів, звітів касира та ін.

- правильність і своєчасність перевірки й бухгалтерської обробки документів і звітів матеріально відповідальних осіб бухгалтерією.

- своєчасність розгляду й затвердження документів і звітів керівником підприємства.

- правильність кореспонденції рахунків, тотожність зустрічних сум у реєстрах бухгалтерського обліку.

- своєчасність і якість ведення облікових реєстрів.

- достовірність контролю за видачею й використанням доручень і своєчасність оформлення оприбуткування цінностей у підзвіт матеріально відповідальним особам.

- ефективність застосування комп'ютерних програм бухгалтерського

обліку.

- своєчасність і якість складання фінансової звітності.
- своєчасність і ефективність інвентаризацій цінностей і розрахунків.
- стан архіву бухгалтерських документів і дотримання правил і термінів їх зберігання.
- обстеження структури бухгалтерії, постановки обліку і звітності.
- забезпеченість бухгалтерії нормативними матеріалами, положеннями, інструкціями, бланками документів і звітів.
- розстановка кадрів, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії.
- система матеріальної відповідальності, укладання договорів із матеріально відповідальними особами про повну матеріальну відповідальність.
- пропускна система, охорона цінностей.
- використання прав і виконання своїх обов'язків головним бухгалтером.

Джерела ревізій бізнес-план, первинні документи, звіти матеріально відповідальних осіб, графіки здавання звітів, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, нагромаджувальні відомості, статистична, оперативна, податкова звітність; фінансова звітність (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал); акти ревізій і перевірок тощо.

## ***9.2. Перевірка стану обліку і звітності***

Правильно організований облік, своєчасно й реально складена та подана фінансова звітність дають змогу вести систематичний, оперативний контроль за збереженням і раціональним використанням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Перевірка організації бухгалтерського обліку та звітності починається задовго до виїзду ревізора на об'єкт – під час підготовки до ревізії. Така попередня перевірка здійснюється на підставі поданих у вищестоящу організацію балансів і звітів, а також актів ревізій і перевірок.

Виїхавши на місце ревізії, ревізор встановлює, як виконується Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", чи правильно застосовуються положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків, чи дотримуються Інструкції про його застосування, як виконуються інші нормативні положення, вказівки з обліку і звітності. Інформація, одержана за результатами попередньої перевірки, використовується ревізором для подальшої ревізії. Перевірка стану обліку і звітності проводиться на підставі програми.

До початку проведення перевірки ревізор знайомиться з нормативними документами, які регулюють ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Ревізор повинен мати довідковий матеріал, який стисло характеризує короткий зміст законів, постанов, інструкцій та інших вказівок з питань обліку і звітності.

Програма складається з таких питань:

- стан обліку і звітності. З'ясовується, за якою формою обліку ведеться

бухгалтерський і податковий облік на підприємстві, чи забезпечує застосування такої форми обліку перевірку достовірності звітних даних. Оцінка стану бухгалтерського обліку може бути об'єктивною тільки після перевірки дотримання Плану рахунків, типової кореспонденції і інструктивних вказівок про порядок ведення обліку окремих операцій;

- правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку результатів попередньої ревізії (з питань обліку і звітності);

- відповідність показників балансу даним Головної книги, регістрам синтетичного і аналітичного обліку, звітам і прикладеним до них документам;

- правильність проведення інвентаризацій каси, матеріальних цінностей і розрахунків і правильність та обов'язковість проведення контрольних вибіркового інвентаризацій; якість і своєчасність перевірки інвентаризаційних матеріалів і складання порівнювальних відомостей бухгалтерією; своєчасність й правильність розгляду і затвердження результатів інвентаризацій керівником;

- правильність ведення обліку касових операцій і їх відповідність Порядку ведення касових операцій;

- порядок ведення обліку витрат, собівартості продукції і фінансових результатів (доходів, прибутків, рентабельності);

- стан дебіторської і кредиторської заборгованості; встановлення фактів простроченої, безнадійної заборгованості, сумнівних боргів і заходи щодо їх ліквідації та оздоровлення фінансового стану;

- реальність статей балансу, достовірність звітів про фінансові результати, рух грошових коштів і власний капітал;

- стан розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами тощо.

Ревізор перевіряє, як забезпечується методичне керівництво вищестоящої організації щодо застосування існуючої форми обліку, чи узагальнюється досвід передових підприємств. Крім того, ревізор має вивчити обсяг і особливості господарської діяльності, структуру облікового апарату, документообіг, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії.

Повнота і своєчасність документального оформлення й відображення в обліку всіх операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, є критерієм оцінки постановки й стану бухгалтерського обліку.

Ревізор встановлює: яких заходів було вжито за актами попередніх ревізій і перевірок; чи збираються поступово облікові дані для складання звітності, чи ведеться робота за графіком, чи встановлено належний порядок приймання, перевірки й обробки документів.

Важливу роль у правильній організації обліку відіграє підвищення ділової кваліфікації кадрів облікових працівників, проведення з ними семінарських занять з питань удосконалення обліку.

Важливо також перевірити правильність оформлення документів, їх зміст, відповідність почерку, правильність підписів, відтисків штампів, печаток, оглянути зовнішній вигляд, папір, спосіб запису, особливо в сумнівних документах. Особливо старанно перевіряють дотримання відповідності записів одних і тих самих операцій у різних облікових регістрах. Слід з'ясувати, чи

правильно ведеться облік на позабалансових рахунках. Завершивши перевірку стану бухгалтерського обліку, ревізор складає довідку.

Якщо ревізією виявлено недоліки в організації, веденні бухгалтерського обліку, ревізор складає план ліквідації відсталості.

Необхідність проведення заходів щодо упорядкування обліку і звітності спричинена тим, що в окремих підприємствах допускаються порушення фінансової й розрахункової дисципліни, внаслідок чого відбуваються різного роду зловживання.

Так, з метою створення уявної благополучності щодо збереження коштів на деяких підприємствах великі нестачі й розтрата в бухгалтерському обліку відображали на рахунках дрібних нестач, термінові донесення не подавали, винних осіб не карали й відповідних профілактичних заходів для попередження зловживань не вживали.

Ревізор встановлює, як впроваджується наукова організація праці бухгалтера (чи виділено для бухгалтерії приміщення, чи раціонально розміщено робочі місця, чи забезпечені бухгалтери необхідними інструктивно-нормативними матеріалами, комп'ютерною технікою тощо).

Потім перевіряють: чи забезпечується повне звірвання даних аналітичної о й синтетичного обліку до складання балансу, чи проводиться на підприємствах з кількісно-сумовим обліком щомісячне звірвання даних аналітичного обліку з даними складського обліку та чи оформляється воно актом; чи впроваджується оперативний контроль за повнотою і своєчасністю здавання виручки, за видачею і використанням доручень на право одержання товарів, чи правильно й своєчасно робиться відмітка про те в книзі обліку виданих доручень.

Необхідно також з'ясувати, як організовано зберігання документів за поточний місяць, за минулі місяці, за три останніх роки, чи має підприємство архів для документів тимчасового (здебільшого до трьох років) і постійного зберігання, чи є відповідальна за архівну справу особа.

Реальність статей балансу перевіряють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87. Причому особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Підсумок активів балансу має дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Встановлюють відповідність даних облікових реєстрів показникам фінансової звітності. Окремі статті балансу порівнюють з показниками звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів і власний капітал, а також звіряють між собою дані цих звітів.

Особливій перевірці підлягають ті статті балансу, які характеризують негативні сторони господарської діяльності й на яких можливе уявлення нестач, розтрат, крадіжок, а також сум дебіторської заборгованості: грошові



кошти в дорозі, незавершене виробництво, резерв сумнівних боргів, дебіторська заборгованість з бюджетом, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), відстрочені податкові зобов'язання, а також товари на відповідальному зберіганні у покупців тощо.

Перевірка завершується складанням проміжного акта (довідки, доповідної записки) або записом результатів її в розділі "Ревізія стану обліку і звітності" основного акта ревізії.

### ***Запитання для самоконтролю***

1. Джерела ревізії стану обліку і звітності.
2. Завдання й послідовність ревізії стану обліку і фінансової звітності.
3. Якими нормативно-правовими документами керується ревізор під час ревізії обліку і звітності?
4. Як перевірити реальність статей балансу? .
5. Які недоліки можна встановити в організації ведення бухгалтерського обліку?

## **ТЕМА 10. УЗАГАЛЬНЕННЯ, РОЗГЛЯД І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ**

10.1. Основні вимоги до узагальнення і оформлення матеріалів ревізії

10.2. Порядок складання основного акта ревізії

10.3. Висновки і пропозиції за результатами ревізії

10.4. Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії і контроль за виконанням прийнятих рішень

### ***10.1. Основні вимоги до узагальнення і оформлення матеріалів ревізії***

Завершальним етапом ревізії є узагальнення, розгляд і реалізація результатів ревізії.

Узагальнення результатів ревізії передбачає їх систематизацію і групування. Результати ревізії оформляються актом ревізії, який має відповідати таким вимогам.

В акті ревізії записують порушення, недоліки або позитивні сторони діяльності підприємства, яке підлягало перевірці. Акт ревізії є підставою для прийняття рішень за встановленими порушеннями і недоліками, а також розроблення заходів щодо усунення останніх. Від кваліфікованого висвітлення й узагальнення в акті фактів встановлених порушень і недоліків залежить якість ревізії.

Узагальнити нагромаджений матеріал – значить зробити висновок, показати основні наслідки.

Узагальнення матеріалів ревізії – основний і найбільш складний етап роботи ревізора. Він має з великої кількості фактів і випадків відібрати основні, реальні й документально обґрунтовані.

Протягом перевірки ревізор у робочих зошитах (журналах, щоденниках або на окремих аркушах паперу) нагромаджує й систематизує в певному порядку матеріали й факти, які підлягають узагальненню і включенню в основний акт ревізії. На полях зошита чи журналу відмічається, до якого

розділу акта вони мають бути віднесені. Матеріали ревізії слід групувати відповідно до розділів акта ревізії та за однорідними ознаками у відомостях порушень (порушення касових, розрахункових, виробничих та інших операцій).

Факти порушень правової, розрахункової, касової, кредитної, фінансової дисципліни записуються в акт ревізії тільки на підставі перевірених даних, підтверджених оригіналами документів підприємства, яке ревізується.

Висока якість ревізії може бути забезпечена глибоким дослідженням роботи підприємства, старанною обробкою і систематизацією матеріалів. За всіма випадками порушень слід вказувати номери і дату відповідних первинних документів і облікових реєстрів, характер порушення, посади і прізвища винних осіб. Виявлені факти викладаються в акті об'єктивно, при цьому всі записи мають бути простими і доступними для сприйняття.

Частковий (проміжний) акт може бути складено за окремим підприємствами, відділами, за результатами ревізії каси, фінансових результатів, інвентаризації матеріальних цінностей і у тих випадках, коли за встановленими фактами слід вжити невідкладних заходів.

Разові акти складають під час перевірок стану складського господарства, розрахунків з покупцями й замовниками, використання робочого часу й трудових ресурсів тощо.

Письмові пояснення дають відповідальні особи в разі заперечень або зауважень за фактами порушень чи зловживань, викладених в акті ревізії.

Довідки можуть бути складені як ревізуючими, так і фахівцями, які беруть участь у ревізії підприємства. За результатами відомчих перевірок, що проводяться вищестоящими організаціями, складається доповідна записка, яка подається керівнику, від імені якого проводилася ревізія, а копія — керівнику підприємства, де було здійснено ревізію.

Нагромаджувальними відомостями оформляють факти однорідних порушень касових, розрахункових, товарних та інших господарських операцій. Цифровий матеріал ревізії узагальнюється в аналітичних таблицях, розрахунках, схемах, рисунках, графіках тощо.

В акті ревізії насамперед слід показати результати перевірки готівки в касі підприємства. Потім реєструються основні порушення касової дисципліни із зазначенням характеру порушення, суми збитків і винних осіб.

До найбільш характерних порушень касової дисципліни відносять неправильне й недбале оформлення касових документів. Під час узагальнення таких фактів необхідно зазначити кількість випадків непогашених документів, прикладених до касових ордерів, відсутність підпису касира на прибуткових і видаткових касових ордерах, витрачання грошей не за цільовим призначенням, перевищення залишку готівки в касі понад встановлений банком ліміт, недотримання порядку про щоквартальну ревізію каси тощо.

Подібні узагальнення роблять і за іншими фактами встановлених порушень касової дисципліни.

За результатами ревізії розрахунків з підзвітними особами необхідно зазначити найбільш яскраві факти порушень відносно оформлення авансових звітів і прикладених до них документів і по суті проведених операцій щодо

законності й господарської доцільності здійснених розрахунків із підзвітних сум.

Перевіряючи кредитні операції, слід в узагальненому вигляді показати, якими видами позик користувалась організація, повноту їх використання (причому за цільовим призначенням) і своєчасність погашення.

За результатами перевірки фінансових результатів необхідно узагальнити факти неправильного визначення валового прибутку (збитку), фінансових результатів від операційної діяльності (прибутку, збитку), фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування та чистого прибутку або збитку.

За результатами перевірки правильності нарахування й виплати заробітної плати потрібно узагальнити випадки завищення розцінок, окладів, неправильних виплат премій тощо.

Узагальненню підлягають найбільш суттєві порушення й недоліки в організації й веденні бухгалтерського фінансового обліку й складанні фінансової звітності, за якими в загальному оцінюється стан обліку з точки зору правильності організації документації, документообігу, аналітичного й синтетичного обліку, повноти й достовірності звітних показників, узгодженості окремих форм фінансової звітності.

Підготовлений розділ ревізії ще раз вивчається, факти узагальнюються та згруповуються у спеціальні розрахунки, відомості, аналітичні таблиці й документально обґрунтовуються, оскільки поверхові, нечіткі, неконкретні приклади не мають доказової сили.

## ***10.2. Порядок складання основного акта ревізії***

Результати ревізії оформляють актом. Оформлення результатів ревізії – найважливіший етап ревізійної роботи. Від правильного оформлення матеріалів ревізії залежить своєчасне усунення недоліків і порушень, виявлених під час ревізії.

Акт – важливий документ ревізії. За його змістом можна зробити висновок не тільки про наслідки ревізії, а й про якість роботи ревізора, його ерудицію та рівень кваліфікації.

Правильно складений акт ревізії має містити тільки ті недоліки й порушення фінансово-господарської діяльності підприємства, які обґрунтовані конкретними фактами й документами.

Акт ревізії – не лише перелік допущених порушень і окремих незаконних операцій. Він є підставою для формування висновків про роботу підприємства як у цілому, так і окремих його частин. Він є також матеріалом для оцінювання якості роботи керівника, головного бухгалтера та інших управлінців.

До акту не слід вносити узагальнюючі констатації, безпідставні твердження. Усі факти слід викласти конкретно, з посиланням на документи, із зазначенням суми збитків і винних осіб. Акт не повинен виражати особисті погляди ревізора, його суб'єктивну оцінку дій посадових осіб. В акті мають відобразитися тільки факти, на підставі яких можна зробити відповідні висновки.

В акті не подається юридичної кваліфікації діянь і вчинків, передбачених Кримінальним кодексом. Приміром, ревізор не повинен давати таких оцінок, як "зловживання службовим становищем", "перевищення влади", "злочинна діяльність", "привласнення коштів" тощо. Подібні оцінки належать до компетенції тільки судово-слідчих органів. Слід вживати приблизно такі оцінки: "порушення законів" – з поясненням, які закони порушені, "нестача" – із зазначенням її розміру й обставин, за яких її встановлено. Розкриваючи окремі факти нестач, слід зазначити характерну особливість встановленого факту, розмір шкоди, конкретних винних осіб, час і місце здійснення зловживання та ін. В акті роблять посилання на документи, що підтверджують факти порушень. Акт ревізії складається у двох примірниках, один з яких вручають керівнику контрольно-ревізійного підрозділу (КРУ, КРВ), другий – керівнику ревізованого підприємства для ознайомлення й підписання.

Акт підписують ревізор (ревізори), керівник і головний бухгалтер підприємства, а у разі необхідності – колишній керівник та головний бухгалтер, у період роботи яких мали місце порушення.

Якщо за матеріалами ревізії є підстава для притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством, то один примірник акта ревізії передають судово-слідчим органам.

Акт має бути підписаний керівництвом підприємства не пізніше трьох днів з дня його вручення. У такий же строк мають бути подані пояснення, а у випадку незгоди — заперечення відносно акта ревізії. У випадку незгоди зі змістом акта керівник і головний бухгалтер підприємства повинні підписати акт, але можуть представити письмові заперечення, які прикладаються до акта ревізії, про що ревізор робить запис в акті ревізії після його підписання. Акт має бути незаперечним, грамотно написаним, стисло, ясно відображати реальну дійсність.

До акта записуються факти порушень чинного законодавства, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів України, наказів, постанов, положень та інструкцій міністерств і відомств, які регулюють фінансово-господарську діяльність підприємств.

Зокрема, в акті ревізії слід вказати на факти недотримання Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.93 зі змінами і доповненнями до нього; Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-ХІУ; Указу Президента України "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи" від 27.08.2000 № 1031/ 2000; Постанови Кабінету Міністрів України від 06.09.2000 № 1398 "Про внесення змін до Постанови КМУ від 23.04.99 № 663 "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон"; постанови Правління Національного банку України від 04.06.99 № 265 "Про внесення змін і доповнень до Порядку ведення касових операцій", наказу Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" тощо.

Крім керівника і головного бухгалтера підприємства, письмові пояснення дають інші посадові особи, які причетні до виявлених ревізією порушень чи

зловживань. Ці пояснення додаються до матеріалів ревізії. Причому, достовірність пояснень посадових осіб ревізор старанно перевіряє й у 15-денний строк дає на підставі їх письмовий висновок, який підлягає затвердженню керівником контрольно-ревізійного підрозділу, що призначив ревізію.

В акті ревізії слід вказати, за який період проводиться ревізія (наприклад, "з 01.02.200\_р. по 01.02.200\_р.") і у який спосіб (суцільний чи вибірковий) перевіряють ті чи інші господарські операції.

В акті ревізії виявлені факти порушень чи зловживань слід записувати так, щоб за кожним з них можна було відповісти на запитання: що порушено (Закон, наказ, постанова, положення, інструкція), із зазначенням суті порушення та пункту й параграфа нормативного акта; хто порушив (прізвище, ім'я, по батькові, посада); коли порушено (дата порушення); чим викликано порушення (причини чи умови, які викликали порушення); наслідки порушення (розмір матеріальної шкоди). як Планові й звітні дані, які мають місце в періодичній і річній звітності, до акта ревізії вносити не слід, оскільки підприємство за цими даними звітується перед вищестоящою організацією.

Якщо за результатами ревізії порушень не встановлено, а навпаки, виявлено передовий досвід, то він має стати надбанням інших підприємств. У такому разі ревізор доповідає про це керівнику, який призначив ревізію.

Акт ревізії є індивідуальним документом кожного ревізора зокрема.

У разі виявлення під час ревізії кримінально караних дій посадових осіб ревізуючі зобов'язані негайно повідомити про ці дані керівнику ревізуючої організації й передати слідчим органам відповідні матеріали для притягнення винних до відповідальності.

Підставою для записів у акті ревізії можуть бути тільки ті дані, які ретельно перевірені ревізором і підтверджені первинними документами, записами в реєстрах бухгалтерського обліку, зустрічними перевітками фактичного здійснення операцій, результатами інвентаризацій грошових і матеріальних цінностей, матеріалами проведених контрольних обмірів виконаних робіт, лабораторних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, результатами проведених експертиз щодо перевірки якості продукції тощо.

Письмові пояснення посадових осіб у жодному разі не можуть бути підставою для записів у акті ревізії. Вони не можуть слугувати доказом привласнення коштів чи матеріальних цінностей, а тільки сприяють з'ясуванню причин і обставин порушень, підтверджених документами й обліковими записами.

В акті ревізії записують тільки підсумкові дані за кожним видом порушень з посиланням на відповідні додатки, підписані ревізуючим і головним бухгалтером підприємства, що ревізується.

В акті ревізії слід записувати тільки питання, які мають принципове значення для роботи підприємства і лише суттєві недоліки і порушення, які потрібні для обґрунтування висновків і пропозицій.

Складання актів не слід відкладати на останні дні ревізії, а здійснювати

послідовно, після вивчення окремих питань.

До акта ревізії додаються (крім вищевказаних документів):

- один примірник описів усіх інвентаризацій, які проведені під час ревізії;
- порівнювальні відомості результатів інвентаризацій, проведених під час ревізії;
- акти вибіркового перевірок правильності проведених інвентаризацій під час ревізії;
- відомості грошових нарахувань;
- пропозиції ревізуючих щодо поліпшення роботи та усунення недоліків.

### ***10.3. Висновки і пропозиції за результатами ревізії***

На підставі результатів ревізії ревізор готує висновки і пропозиції у вигляді проекту наказу, в яких узагальнює матеріали ревізії і дає оцінку встановленим фактам недоліків і порушень.

Висновки не мають бути докладним повторенням акта. У них доцільно навести найважливіші факти з акта ревізії з посиланням на відповідні сторінки. Оцінка фактам дається у висновках об'єктивно.

Пропозиції за наслідками ревізії мають особливе значення для поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства. У них слід перерахувати заходи практичного характеру для усунення недоліків і порушень, встановлених ревізором, а також щодо попередження можливості їх повторення.

Пропозиції мають бути стислими, ясними та конкретними. У кожній пропозиції зазначається, що має бути зроблено і як, строки виконання і відповідальні особи.

У пропозиціях не повинно бути загальних фраз, приміром, "домогтися поліпшення", "вжити невідкладних заходів" тощо, оскільки такі фрази унеможливають перевірку виконання розроблених рекомендацій, які мають впливати з висновків.

Розроблені ревізором висновки і пропозиції за результатами ревізії подаються на розгляд керівнику організації, який призначив ревізію. Він ретельно перевіряє відповідність розроблених ревізором висновків матеріалам ревізії, встановлює реальність внесених пропозицій щодо ліквідації недоліків і порушень і приймає відповідне рішення щодо ліквідації встановлених зловживань, відшкодування заподіяної шкоди та притягнення винних до відповідальності.

Іноді ревізори знайомлять керівника і головного бухгалтера підприємства, де проводилася ревізія, з проектом наказу за результатами ревізії, а потім погоджують з ними пропозиції та строки їх виконання, що підвищує рівень вагомості висновків і пропозицій.

З метою здійснення контролю за відшкодуванням заподіяної шкоди ревізор складає відомість нарахувань, яка є додатком до акта ревізії.

Проект наказу за результатами ревізії складається приблизно за такою формою.

#### ***10.4. Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії і контроль за виконанням прийнятих рішень***

Матеріали ревізії у вищестоящій організації приймає керівник контрольно-ревізійного органу (начальник контрольно-ревізійного управління (відділу)).

Матеріали ревізії підлягають особливо ретельній перевірці щодо правильності та якості їх оформлення. Вони аналізуються, окремі показники фінансово-господарської діяльності уточнюються за даними фінансової, статистичної, податкової і оперативної звітності.

Якщо є недоробки, неточності, то начальник КРУ, КРВ разом із ревізором виїжджає в ревізоване господарство і на місці уточнює факти, викладені в акті, за даними первинних документів і записів у регістрах бухгалтерського фінансового обліку. Слід також уточнити, чи нема розбіжностей між даними проекту й прийнятого наказу.

Іноді у вищестоящій організації затримують розгляд матеріалів ревізії, що знижує ефективність ревізії. Результати ревізії повинні бути розглянуті (з обов'язковим прийняттям відповідних рішень — наказу) у 15-денний строк після підписання акта ревізії.

З метою підвищення ефективності ревізій і інвентаризацій не слід одним і тим самим ревізорам й інвентаризаторам доручати перевірку в тих само організаціях і підприємствах.

Зазначений в акті ревізії факт порушення повинен бути документально обґрунтований. Тому за кожним фактом порушення слід назвати підтверджувальний документ і додати до акта ревізії.

В організаціях, де складають план проведення ревізій, доцільно вести книгу обліку ревізій і контролю за виконанням прийнятих рішень.

Вищестоящі організації ведуть книгу обліку проведених ревізій, у якій записують кожну здійснену ревізію. На основі даних такої книги заповнюють відомості про контрольно-ревізійну роботу.

Важливим питанням у ревізійній роботі є перевірка виконання прийнятих рішень.

Така організація перевірки заходів з боку вищестоящих організацій здійснюється з метою узагальнення й поширення позитивного досвіду, ліквідації недоліків у роботі підприємств різних форм власності.

Реалізація матеріалів ревізій здійснюється на основі Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Інструкції про порядок вилучення і стягнення коштів, застосування фінансових санкцій за результатами ревізій та перевірок, затвердженої наказом Головного контрольно-ревізійного управління від 03.07.98 № 130.

За результатами ревізій працівники контрольно-ревізійного апарату мають право оформити рішення про застосування фінансових санкцій і накладання адміністративних стягнень відповідно до вищевказаної інструкцією.

Крім того, працівники контрольно-ревізійних служб мають право застосовувати штрафні санкції за порушення законодавства з фінансових питань: штраф від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів

громадян за приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних втрат і збитків, внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які вимоги ставляться до узагальнення й оформлення матеріалів ревізії?
2. Вимоги до складання акта ревізії.
3. У скількох примірниках складається акт ревізії?
4. Строки розгляду результатів ревізії.
5. Хто укладає проект наказу за результатами ревізії?
6. Назвіть основні розділи акта ревізії.
7. Які недоліки можуть бути встановлені за результатами ревізії каси?
8. Хто розглядає й затверджує результати ревізії?
9. Хто здійснює контроль за виконанням рішень, прийнятих за результатами ревізії?

### **Список рекомендованої літератури**

1. Конституція України, прийнята на V сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р.
2. Закон України “Про підприємство”, затверджений постановою Верховної Ради від 6.03.91 № 14 із змінами і доповненнями.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, прийнятий Верховною Радою від 16.07.99 № 996.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242.



11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 року № 176.
18. Кодекс законів про працю України. – К.: Українська видавнича група, 1995.
19. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 26.01.93 // Голос України. – 1993. – № 39.
20. Закон України “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про захист прав споживачів”, прийнятий Верховною Радою України 15.12.93 // Голос України. – 1993. – № 8.
21. Закон України “Про державну податкову службу в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 24.12.93 // Голос України. – 1994. – № 26.
22. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.
23. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473 // Баланс. – 1996. – № 41.
24. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджене постановою Кабінету Міністрів від 23.04.96 № 452.
25. Типове положення про склад витрат і обліку їх планування і розподілення у торговельній діяльності, затверджене постановою Кабінету Міністрів від 18.03.96 № 334.

26. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів від 9.02.96 № 186 // Галицькі контракти. – 2001. – № 15.
27. Інструкція про порядок проведення ревізії, перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, затверджена наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 3.10.97 № 121.
28. Атанасян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1989. – 352 с.
29. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю: Підручник. – К.: Вища школа, 1994.
30. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы и статистика, 1992.
31. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1998.
32. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія. – Житомир, 2000.
33. Вітвіцька М.О. Контроль і ревізія. – К., 1999.
34. Егорова С.К. Контроль и ревизия в бытовом обслуживании. – М.: Финансы и статистика, 1990.
35. Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. – К.: БМУ Інформ, 1995.
36. Казарина А.Х. Выявление скрытых хищений путем ревизий и проверок, организуемых в процессе осуществления общественного надзора прокуратуры // Выявление скрытых хищений. – М., 1981.
37. Камлик М.І. Особливості обліку і використання обліково-бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні корисних злочинів у галузях економіки // Судова бухгалтерія. – К., 1995. – 256 с.
38. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990.
39. Лисенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов. – Х.: Консум, 1997. – 192 с.
40. Матусовский Г.А. Методика расследования хищений. – К., 1988.
41. Мельник П. и др. Расследование преступлений в сфере экономики: Учеб.-практ. пособие. – К.: Фирма “Дия” ЛТД, 1998. – 184 с.
42. Науменко Н.Д., Новиков С.И. Расследование хищений на предприятиях общественного питания и торговли. – К.: МВД Украины, 1991.
43. Наринський А.С., Хаджієв Н.М. Контроль в умовах ринкової економіки. – М.: Фінанси і статистика, 1994.
44. Носова С.С. Економічний контроль: суть і форми прояву. – М.: Економіка, 1991.

Навчальне видання

**Т.Ю. РЕДЗЮК  
С.Ю.СКОМОРОХОВА**

**ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

**КУРС ЛЕКЦІЙ**  
для студентів напрямку підготовки 6.030509 "Облік і аудит"  
усіх форм навчання

Редактор\_\_\_\_\_

Комп'ютерна верстка\_\_\_\_\_

Підп. до друку 00.00.104р. Обл.-вид. арк. ....

Наклад пр. Вид. № . Безплатно. Зам. №...

---

РВЦ НУХТ. 01033 Київ-33, вул. Володимирська, 68